

BETRIEBSVERMÖGEN

Behaltensfrist wurde nicht eingehalten – Wegfall der Steuerbegünstigung

von WP StB Dipl.-Kfm. Gerrit Grewe, Berlin

1. Der nachträgliche Wegfall der Steuerbegünstigung des Betriebsvermögens gemäß § 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 1 ErbStG tritt unabhängig davon ein, aus welchen Gründen das Betriebsvermögen veräußert wurde und ob die Veräußerung freiwillig oder unfreiwillig erfolgte.
2. Hat sich die Beteiligung des Gesellschafters einer Personengesellschaft durch einen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG begünstigten Erwerb erhöht, können bei einer anschließenden Veräußerung von Gesellschaftsanteilen die Steuerbegünstigungen nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 1 ErbStG nur insoweit entfallen, als der Gesellschafter nach der Veräußerung nicht mehr i.H. des begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteils beteiligt ist.
(BFH 26.2.14, II R 36/12, Abruf-Nr. 141256)

Sachverhalt

Die Klägerin K ist Alleinerbin ihres im Jahr 2004 verstorbenen Ehemanns E, der Kommanditist der E-KG und der B-KG war. Vor dem Erbfall waren an der E-KG die K und E mit Kommanditanteilen i.H. von 76.694 EUR bzw. 689.988 EUR und an der B-KG mit Kommanditanteilen i.H. von 9.203 EUR bzw. 82.798 EUR beteiligt. Zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen trat K ihrem Sohn einen Kommanditanteil an der E-KG i.H. von 253.682 EUR und ihrer Tochter einen Kommanditanteil an der B-KG i.H. von 22.000 EUR ab.

Das FA wertete diese Übertragungen zum Teil als schädlich für die Anwendung der Steuerbegünstigung nach § 13a Abs. 2 ErbStG. Die Ermittlung des steuerschädlich veräußerten Betriebsvermögens habe verhältnismäßig zu erfolgen. Das FG Münster (10.5.12, 3 K 667/10 Erb, EFG 12, 2146, dazu Brüggemann, ErbBstg 13, 132 ff.) folgte dem FA. Nach Ansicht der K sei bei der Ermittlung des begünstigt erworbenen und zur Erfüllung der Pflichtteilsansprüche übertragenen Betriebsvermögens davon auszugehen, dass sie zunächst ihre schon vor dem Tod des E gehaltenen Anteile veräußert habe.

Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 1 ErbStG fallen der Freibetrag oder Freibetragsanteil (§ 13a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ErbStG) und der verminderte Wertansatz (§ 13a Abs. 2 ErbStG) mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von 5 Jahren nach dem Erwerb einen Gewerbebetrieb oder einen Teilbetrieb oder einen Anteil an einer Gesellschaft (§ 18 Abs. 4 EStG) veräußert. Zu einer Veräußerung i.S. des § 13a Abs. 5 Nr. 1 S. 1 ErbStG zählt jede entgeltliche Übertragung eines nach § 13a Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 ErbStG begünstigt erworbenen Mitunternehmeranteils. Der Wegfall der Steuerbefreiung tritt unabhängig davon ein, aus welchen Gründen das begünstigte Betriebsvermögen veräußert wurde und ob die Veräußerung freiwillig oder unfreiwillig erfolgte. Durch § 13a ErbStG soll nur erreicht werden, dass eine Betriebsfortführung durch den Erwerber nicht aus Gründen der ErbSt-Belastung scheitert (BFH 17.3.10, II R 3/09, ErbBstg 10, 171). § 13a Abs. 5



IHR PLUS IM NETZ
erbbstg.iww.de
Abruf-Nr. 141256

**Witwe ist Alleinerbin,
KG-Anteil zur
Erfüllung von Pflicht-
teilsansprüchen auf
Kinder übertragen**

**Soweit die geerbten
KG-Anteile zur
Erfüllung von Pflicht-
teilsansprüchen ...**

ErbStG ist nicht auf die Fälle zu beschränken, in denen die Veräußerung freiwillig erfolgt (BFH 21.3.07, II R 19/06, ErbBstg 07, 175, Eröffnung des Insolvenzverfahrens; BFH 11.11.09, II R 63/08, ErbBstg 10, 57, Überentnahmen zur Tilgung der SchenkSt). Nichts anderes gilt für die Veräußerung zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen oder sonstigen Nachlassverbindlichkeiten.

Ist der Erwerber bereits vor dem nach § 13a Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 ErbStG begünstigten Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft als Gesellschafter beteiligt gewesen, geht der erworbene Anteil in einer einheitlichen Mitgliedschaft mit der bisherigen Beteiligung des Erwerbers auf (BFH 23.2.10, II R 42/08, ErbBstg 10, 143). Es kann dahinstehen, ob danach bei einer Veräußerung von Gesellschaftsanteilen überhaupt noch eine Unterscheidung nach ursprünglichen und neu erworbenen Anteilen vorgenommen werden kann. Jedenfalls ist in Bezug auf § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zugunsten des Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass die Steuerbegünstigungen nur insoweit wegfallen können, als der Gesellschafter nach der Veräußerung nicht mehr in Höhe des begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteils beteiligt ist.

Im Streitfall führt die Übertragung der Kommanditanteile an die Kinder zur Erfüllung der Pflichtteilsansprüche nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zum anteiligen Wegfall des verminderten Wertansatzes (§ 13a Abs. 2 ErbStG). Der Anteil des steuerschädlich veräußerten Vermögens ist jedoch nicht im Wege einer Verhältnisrechnung zu berechnen. Vielmehr fällt der verminderte Wertansatz nur insoweit weg, als K nach den Übertragungen nicht mehr in Höhe der begünstigt erworbenen Gesellschaftsanteile beteiligt war.

■ **Ermittlung der steuerschädlich veräußerten Anteile**

	E-KG	B-KG
originäre Beteiligung der Klägerin	76.694 EUR	9.203 EUR
zuzüglich geerbter Kommanditanteil	<u>689.988 EUR</u>	<u>82.798 EUR</u>
Summe	766.682 EUR	92.001 EUR
abzüglich übertragener Kommanditanteil	<u>./.</u> 253.682 EUR	<u>./.</u> 22.000 EUR
nach Übertragung verbleibender Anteil	513.000 EUR	70.001 EUR
geerbter Kommanditanteil	689.988 EUR	82.798 EUR
abzüglich verbleibender Anteil	<u>./.</u> 513.000 EUR	<u>./.</u> 70.001 EUR
Differenz (steuerschädlich veräußert)	176.988 EUR (25,65 %)	12.797 EUR (15,46 %)

Praxishinweis

Die Finanzverwaltung vertritt nunmehr in R E 13a.6 Abs. 1 S. 4 ErbStR ebenso die Ansicht, dass der Erwerber begünstigter Anteile, der bereits vor diesem Erwerb an der Gesellschaft beteiligt war, im Fall der teilweisen Veräußerung seines Anteils zunächst die ihm bereits früher gehörenden Anteile veräußert habe. Diese Verwaltungsanweisung gilt für Erwerbsfälle, für die die Steuer nach dem 2.11.11 entstanden ist (BStBl I 11, Sondernummer 1).

... weitergegeben werden, liegt ein Verstoß i.S. des § 13a Abs. 5 ErbStG vor

Witwe war schon vor dem Tod des Erblassers an der KG beteiligt

Zugunsten des Steuerpflichtigen wird unterstellt, dass zuerst ...

... die schon vorhandenen Anteile veräußert wurden