

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 11.11.2009, II R 63/08**

Keine teleologische Reduktion des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG bei Überentnahmen zur Schenkungsteuertilgung

§ 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG lässt eine Einschränkung seines Anwendungsbereiches für den Fall einer Überentnahme zur Tilgung der für den Erwerb festgesetzten Schenkungsteuer weder mit Blick auf den Sinn und Zweck der Vorschrift noch unter dem Gesichtspunkt einer verfassungskonformen Auslegung zu.

### **Gründe**

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Tochter des A, welcher ihr durch Schenkungsvertrag vom 18. Dezember 1998 mit Wirkung zum 31. Dezember 1998 einen Anteil in Höhe von 10,5 v.H. seines Kommanditanteils an der B-GmbH & Co.KG übertrug.

Am 31. Januar 2000 verstarb A, woraufhin der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wegen der vorgenannten Schenkung gegen die Klägerin unter Berücksichtigung von Vorschenkungen zuletzt mit Bescheid vom 16. Mai 2003 Schenkungsteuer in Höhe von 2.248.191 DM festsetzte. Dabei gewährte das FA der Klägerin die Steuervergünstigungen gemäß § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung (ErbStG) in Höhe von insgesamt 7.814.815 DM (Freibetrag: 400.000 DM, Bewertungsabschlag: 7.414.815 DM). Die Schenkungsteuer in Höhe von 2.248.191 DM wurde unmittelbar vom Geschäftskonto der B-GmbH gezahlt.

Nach Ablauf der fünfjährigen Behaltensfrist gemäß § 13a Abs. 5 ErbStG forderte das FA die Klägerin auf, mitzuteilen, ob schädliche Verfügungen im Sinne der vorgenannten Vorschrift erfolgt seien. Daraufhin teilte die Klägerin mit, dass innerhalb der genannten Frist Überentnahmen aus dem begünstigt erworbenen Vermögen getätigt worden seien, welche allerdings alleine aus den Schenkungsteuerzahlungen resultieren würden. Nach Abzug des unschädlichen Betrages in Höhe von 100.000 DM ergäben sich Überentnahmen in Höhe von 1.334.295,18 DM. Ohne Berücksichtigung der gezahlten Schenkungsteuer in Höhe von 2.248.191 DM werde der Tatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG aber nicht erfüllt, weshalb eine schädliche Verwendung des begünstigten Vermögens zu verneinen sei.

Das FA ging hingegen von einem Verstoß gegen § 13a Abs. 5 ErbStG aus und änderte die Steuerfestsetzung durch Bescheid vom 8. Juli 2005 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung dahingehend, dass es unter Berücksichtigung von Überentnahmen in Höhe von 1.335.998 DM sowie von Vorschenkungen die Schenkungsteuer auf 2.515.041 DM festsetzte. Dabei berücksichtigte es Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG in Höhe von insgesamt 7.281.097 DM (Freibetrag: 400.000 DM, Bewertungsabschlag: 6.881.097 DM).

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 8. Juli 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2006 Klage vor dem Finanzgericht (FG), welche sie damit begründete, dass § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG im Streitfall einschränkend auszulegen sei. Die Norm sei ihrem Sinn und Zweck nach in Fällen, in denen die Überentnahmen zur Zahlung der Schenkungsteuer verwandt worden seien, teleologisch dahingehend zu reduzieren, dass die zur Zahlung der Steuer verwandten Entnahmen keine Nachversteuerung auslösen dürften. Dies folge auch aus einer verfassungskonformen Auslegung der Norm, weil der Tatbestand solche Fälle nicht erfasse, in denen kein Missbrauch vorliege.

Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 278 veröffentlichten Urteil wies das FG die Klage als unbegründet ab. Das Erfordernis einer einschränkenden Auslegung des § 13a Abs. 5 Nr. 3

ErbStG ergebe sich weder aus den Gesetzesmaterialien noch aus dem Zweck der Norm oder unter dem Gesichtspunkt einer verfassungskonformen Auslegung.

Mit der Revision rügt die Klägerin die fehlerhafte Anwendung des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG.

Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den angefochtenen Schenkungsteuerbescheid vom 8. Juli 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2006 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist unbegründet; sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die von der Klägerin begehrte teleologische Reduktion des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG zu Recht abgelehnt.

1. Nach § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG fallen der Freibetrag oder Freibetragsanteil nach Abs. 1 und der verminderte Wertansatz nach Abs. 2 mit Wirkung für die Vergangenheit weg, soweit der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb als Gesellschafter einer Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes bis zum Ende des letzten in die Fünfjahresfrist fallenden Wirtschaftsjahrs Entnahmen tätigt, die die Summe seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne oder Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 100.000 DM übersteigen. Die Regelung stellt nicht auf die Gründe ab, die zu einer Entnahme führen; vielmehr soll jede Entnahme grundsätzlich befreiungsschädlich sein. Danach stellt die unmittelbar vom Geschäftskonto der B-GmbH erfolgte Zahlung der gegen die Klägerin festgesetzten Schenkungsteuer in Höhe von 2.248.191 DM eine innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb vorgenommene Entnahme der Klägerin dar. Diese übersteigt die Summe ihrer Einlagen und der ihr zuzurechnenden Gewinnanteile seit dem Erwerb um mehr als 100.000 DM.

2. Der klare und eindeutige Wortlaut des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG lässt eine Einschränkung seines Anwendungsbereiches für den Fall einer Überentnahme zur Tilgung der für den Erwerb festgesetzten Schenkungsteuer weder mit Blick auf den Sinn und Zweck der Vorschrift noch unter dem Gesichtspunkt einer verfassungskonformen Auslegung zu (im Ergebnis ebenso R 65 Abs. 1 Satz 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003; Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 13a Rz 33; Kapp/Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 13a Rz 153; Wachter in Fischer/Jüptner/ Pahlke, ErbStG, Kommentar, § 13a Rz 219; a.A. Crezelius, Der Betrieb --DB-- 1997, 1584, 1587; Hübner, Die Unternehmensbesteuerung 2009, 1, 10; ders., in Viskorf/Glier/Hübner/Knobel/ Schuck, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, Kommentar, 2. Aufl., § 13a ErbStG Rz 147; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13a Rz 276; Söffing in Wilms/Jochum, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, § 13a Rz 169). Einer einschränkenden Auslegung steht deshalb die Gesetzesbindung der Steuerverwaltung und der Rechtsprechung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG-- und für die Gerichte ergänzend Art. 97 Abs. 1 GG) entgegen (vgl. zu § 13a Abs. 5 Nr. 4 Satz 2 Alt. 3 ErbStG bereits Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Mai 2006 II R 71/04, BFHE 213, 118, BStBl II 2006, 602).

a) § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG ist erst im Rahmen eines Vermittlungsverfahrens und folglich ohne in einem Gesetzesentwurf ausformulierte Begründung in das Gesetz gelangt (zur entsprechenden Kompetenz des Vermittlungsausschusses vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297). Der Norm liegt allerdings erkennbar die Vorstellung zugrunde, dass einmal in das Betriebsvermögen gelangtes begünstigtes Vermögen über den Umfang von Einlagen und Gewinnen hinaus nur bis zur Freigrenze in Höhe von 100.000 DM unschädlich wieder entnommen können werden soll. Die Norm erfasst damit zwar auch Fälle, in denen zunächst nach § 13a ErbStG begünstigtes Vermögen durch Verlagerung in das Betriebsvermögen geschaffen und dieses dann alsbald nach dem Übertragungsvorgang und der Gewährung der in § 13a

Abs. 1 und 2 ErbStG geregelten Vergünstigungen wieder entnommen wird, allerdings beschränkt sich die Norm nicht auf derartige Missbrauchsfälle (so aber Crezelius, DB 1997, 1584, 1587; wohl auch Christoffel in Christoffel/Geckle/ Harnischfeger/Hild/Pahlke/Weinmann, Erbschaftsteuergesetz, § 13a Rz 110). Vielmehr kommt es nach der Gesetzesformulierung alleine darauf an, ob das Betriebsvermögen nachträglich über das vom Gesetz als zulässig angesehene Maß hinaus geschmälert wird und damit dem Unternehmen nicht mehr zur Verfügung steht.

b) Ein Erfordernis zur teleologischen Reduktion des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG ergibt sich auch nicht mit Blick auf das generell von § 13a ErbStG verfolgte Entlastungsziel.

Der Gesetzgeber hat sich bei der Schaffung des § 13a ErbStG von den Vorgaben leiten lassen, welche das BVerfG bereits in seinem Beschluss vom 22. Juni 1995 2 BvR 552/91 (BVerfGE 93, 165) zur Erbschaftsteuer aufgestellt hat. Danach sei --so das BVerfG-- der Gesetzgeber verpflichtet, bei der Erbschaftsteuer für Betriebsvermögen die durch Gemeinwohlbindungen und -verpflichtungen verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit der Betriebe zu berücksichtigen und die Belastung so zu bemessen, dass die Fortführung des Betriebes steuerlich nicht gefährdet werde (vgl. auch BFH-Beschluss vom 22. Mai 2002 II R 61/99, BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598).

Diesen Vorgaben ist der Gesetzgeber durch § 13a ErbStG nachgekommen, indem er sich grundsätzlich für die Gewährung von Steuervergünstigungen entschieden hat, wenn und soweit der Betrieb in seinem Bestand fortgeführt wird. Der Gleichheitssatz erfordert es indessen nicht, generell den "Vermögensbestand des Unternehmers" zu schützen. Der Zweck des § 13a ErbStG hindert den Gesetzgeber nicht, das begünstigte Betriebsvermögen schmälernde Entnahmen generell als begünstigungsschädlich zu begreifen, soweit sie den Freibetrag bzw. die Summe der Gewinne und Einlagen übersteigen. Insoweit mindert sich zwar durch die Zahlung der Schenkungsteuer bezogen auf das Betriebsvermögen die steuerliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers, wenn er diesem die erforderlichen Mittel entnimmt. Dem Erwerber wird aber regelmäßig zugemutet, die Zahlung der gegen ihn persönlich festgesetzten Steuer aus seinen privaten Mitteln zu bestreiten bzw. einen Kredit aufzunehmen. Dies ergibt sich mittelbar bereits aus § 10 Abs. 8 i.V.m. § 1 Abs. 2 ErbStG, wonach die vom Erwerber zu entrichtende eigene Schenkungsteuer nicht abzugsfähig ist. Darüber hinaus folgt dies aber auch daraus, dass ansonsten Erwerber von Unternehmensvermögen unzulässig gegenüber sonstigen Erwerbern begünstigt würden, was vom verfassungsrechtlich zulässigen Differenzierungsgrund "Schutz der Betriebe" nicht mehr gedeckt wäre (vgl. dazu bereits BFH-Beschluss in BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598).

c) In der nicht auf die Motive des Erwerbers abstellenden Ausgestaltung des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG ist auch keine verfassungsrechtlich unzulässige Typisierung zu erblicken. Der Gesetzgeber kann nämlich, soweit das steuerliche Massenverfahren Vereinfachungen benötigt, eine Gleichheit im Typus herstellen, die den Sachverhalt nur vergrößert erfasst (vgl. BVerfG-Urteil vom 9. April 1992 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264) oder steuerliche Belastungstatbestände pauschalierend regeln (BVerfG-Beschluss vom 25. September 1992 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153, BStBl II 1993, 413). Dies hat erst dort seine Grenzen, wo im Hinblick auf den Belastungsgrund eine gleiche oder verhältnismäßige Besteuerung von Falltypen mit rechtserheblicher Ähnlichkeit nicht mehr erfolgt oder rechtserheblich unterschiedliche Falltypen gleich behandelt werden (BFH-Beschluss in BFHE 198, 342, BStBl II 2002, 598). Das ist aus den zuvor genannten Gründen aber hier nicht der Fall.