

FG Münster: Anteilsübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge führt zum Wegfall des Verlustabzugs

Das Finanzgericht Münster (FG Münster) hatte darüber zu entscheiden, ob die Übertragung von mehr als der Hälfte der Geschäftsanteile an einer GmbH auch dann zum Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c KStG führt, wenn die Anteilsübertragung im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge erfolgt. Dies wurde vom Gericht mit Urteil vom 4. November 2015 (9 K 3478/13 F) bejaht. Zuvor hatte das zuständige Finanzamt die Regelungen des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008 – nach dem § 8c KStG in den Fällen einer vorweggenommenen Erbfolge nicht greift (vgl. Tz. 4) – nicht angewendet. Dieser Beitrag befasst sich mit der Frage, ob – und ggf. wie – in solchen Fällen Rechtsschutz erlangt werden kann und welche sonstigen Handlungsoptionen bestehen.

I. Sachverhalt (vereinfacht)

Die Klägerin, eine GmbH, verfügte über ein Stammkapital von € 27.000, das zunächst zu rund 2/3 vom Vater und zu rund 1/3 von einem seiner Söhne gehalten wurde. Im Streitjahr 2008 übertrug der Vater einen Geschäftsanteil, der über 50 Prozent des Stammkapitals entsprach, im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf den bereits an der GmbH beteiligten Sohn. Eine Anrechnung der Zuwendung auf eine spätere Erbschaft wurde ausdrücklich ausgeschlossen (§§ 2050, 2052 BGB). Das Finanzamt vertrat nach Durchführung einer Betriebsprüfung die Auffassung, die für die Klägerin festgestellten vortragsfähigen Verluste seien aufgrund der Anteilsübertragung vollständig untergegangen. Eine Übereignung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge setze eine vom Zuwendenden angeordnete bzw. gesetzlich festgelegte Ausgleichspflicht auf die spätere Erbschaft (§ 2050 BGB) voraus. Diese Ausgleichspflicht sei aber zivilrechtlich zulässig abbedungen worden. Die Klägerin machte mit ihrem Einspruch daraufhin geltend, dass Vermögensübertragungen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge nach dem Wortlaut des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008 nicht von § 8c KStG erfasst werden und demnach auch nicht zum Wegfall des Verlustabzugs führen. Dieser Einspruch wurde jedoch als unbegründet zurückgewiesen, woraufhin die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht erhob.

II. Entscheidung

In dem am 4. November 2015 ergangenen Urteil stellte das FG Münster fest, dass das Finanzamt zu Recht davon ausging, dass die für die Klägerin festgestellten Verlustvorträge untergegangen seien. § 8c KStG sei nämlich, entgegen der Ansicht der Klägerin und dem Wortlaut des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008, auch in den Fällen der vorweggenommenen Erbfolge anzuwenden. Wegen der steuerlichen Hintergründe der Entscheidung wird auf den [Beitrag in den Deloitte Tax-News](#) verwiesen (Hinweis: Die Revision I R 6/16 wurde vom BFH mangels rechtzeitiger Begründung als unzulässig verworfen. In der Sache selbst hat der BFH nicht entschieden.).

III. Rechtsschutzmöglichkeiten und sonstige Handlungsoptionen

Die Diskrepanz zwischen der Rechtsprechung und der auf dem BMF-Schreiben basierenden Verwaltungspraxis führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Der Entwurf des neuen BMF-Schreibens zu § 8c KStG (Stand: 15. April 2014) beinhaltet hinsichtlich der Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge keine relevanten Änderungen (lediglich eine Beschränkung auf nahe Angehörige, vgl. Tz. 4), so dass die Diskrepanz auch weiterhin bestehen dürfte. BMF-Schreiben sind für (Finanz-)Gerichte nicht bindend. Es stellt sich somit die Frage, ob und wie der Steuerpflichtige Rechtsschutz erlangen kann, wenn ein Finanzamt ein BMF-Schreiben nicht anwendet und welche Handlungsoptionen für den Steuerpflichtigen bestehen. Dabei ist danach zu differenzieren, ob der Sachverhalt bereits verwirklicht ist (vgl. Ziff. 1 und 2) oder erst in der Zukunft verwirklicht werden soll (vgl. Ziff. 3 und 4).

1. Dienstaufsichtsbeschwerde

Die Dienstaufsichtsbeschwerde ist ein formloser Rechtsbehelf, mit dem das persönliche Verhalten eines Beamten beziehungsweise Angestellten des öffentlichen Dienstes gerügt

wird. Ziel der Dienstaufsichtsbeschwerde ist es, dienstaufsichtsrechtliche Maßnahmen gegen diese Person zu veranlassen. Jedoch kann durch die Dienstaufsichtsbeschwerde keine andere Entscheidung in der Sache erreicht werden; sie ist daher als Rechtsbehelf gegen die Sachentscheidung ungeeignet.

2. Sachaufsichtsbeschwerde

Die Sachaufsichtsbeschwerde ist ein formloser Rechtsbehelf, der in Betracht gezogen werden kann, wenn der Adressat einer Entscheidung oder Maßnahme einer Behörde mit der Art der Sachbehandlung nicht einverstanden ist, insbesondere wenn er die Entscheidung inhaltlich für falsch hält. Ziel der Sachaufsichtsbeschwerde ist eine andere Entscheidung in der Sache. Aufgrund der Selbstbindung der Finanzverwaltung an die BMF-Schreiben ergeben sich durch eine Sachaufsichtsbeschwerde bei der zuständigen Aufsicht (i.d.R. Oberfinanzdirektion) im Falle einer für den Adressaten zunächst ungünstigen Entscheidung Chancen auf eine andere Entscheidung in der Sache, da die Sachaufsicht die BMF-Schreiben im Gegensatz zu den Gerichten berücksichtigen sollte.

Verbindliche Auskunft

Bzgl. noch nicht verwirklichter Sachverhalte erscheint angesichts des Urteils des FG Münster nunmehr – jedenfalls bis zu einer endgültigen Entscheidung durch den BFH – die Einholung einer verbindlichen Auskunft i.S.d. § 89 Abs. 2 AO angezeigt. Diese ist geeignet, „unliebsamen Überraschungen“ vorzubeugen, denn sie führt zu einer Selbstbindung der Finanzverwaltung selbst dann, wenn die Auskunft zugunsten des Steuerpflichtigen rechtswidrig ist.

4. Zusammenfassung und sonstige Gestaltungsmöglichkeiten

Übertragungen von GmbH-Geschäftsanteilen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge wurden in den letzten Jahren häufig umgesetzt, um in den Genuss der Optionsverschonung von Betriebsvermögen zu gelangen und auf diese Weise einen schenkungsteuerneutralen Vermögenstransfer in die nächste Generation zu ermöglichen. Damals wie heute ist es dabei jedoch von größter Bedeutung, vor der Übertragung auch ertragsteuerliche Aspekte (wie z.B. § 8c KStG) zu berücksichtigen. Zukünftig sollten jedenfalls bei entsprechenden Schenkungs- und Abtretungsverträgen die §§ 2050, 2052 BGB nicht vertraglich abbedungen werden. Falls relevante Verlustvorträge vorhanden sind, sollte ferner im Rahmen einer verbindlichen Auskunft geklärt werden, ob die Finanzverwaltung § 8c KStG anwendet. Eine ggf. ablehnende (Einspruchs-)Entscheidung sollte dann nicht nur per Klage, sondern jedenfalls auch mit einer Sachaufsichtsbeschwerde angefochten werden, um eine Berücksichtigung bzw. eine günstigere Auslegung des BMF-Schreibens zu erreichen. Sofern auch dies keinen Erfolg hat und die verbindliche Auskunft nicht erlangt werden kann, sollten vor der Übertragung durchzuführende kurzfristige Verlustnutzungsmöglichkeiten einer Prüfung zugeführt werden (Sale-and-Lease-Back-Modelle, Umwandlungen mit „Step-Ups“ oder Forderungsverzichte).

Alternativ kommt in Betracht, die Erbfolge im eigentlichen Sinne vorausschauend zu regeln, denn jedenfalls auf Erbfälle sollte § 8c KStG nicht anwendbar sein, da der Wortlaut der Norm eine (rechtsgeschäftliche) Übertragung voraussetzt.

Folglich besteht auch nach dem hier besprochenen FG-Urteil für den Steuerpflichtigen noch ausreichend Handlungsspielraum und es sollten alle Optionen einer detaillierten Prüfung unterzogen werden.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.