

**Titel:**

**Bewertungsstichtag**

**Normenketten:**

ErbStG § 11, § 13b Abs. 2a S. 1

UmwStG § 2 Abs. 1, § 20 Abs. 5

BewG § 151 Abs. 1 Nr. 2

FGO § 90 a, § 115 Abs. 2, § 135 Abs. 1

**Leitsätze:**

1. Eine ertragsteuerliche Rückwirkung, wie sie durch § 2 UmwStG zugelassen ist, lässt die Anwendung des § 11 ErbStG unberührt. Denn die Frage, welches Vermögen zum Nachlass eines Erblassers gehörte bzw. was Gegenstand einer unentgeltlichen Zuwendung war, beurteilt sich ausschließlich nach zivil- bzw. erbschaftsteuerrechtlich maßgeblichen Verhältnissen zum Bewertungsstichtag (redaktioneller Leitsatz)
2. Die Rückwirkungsfiktion des § 2 UmwStG ist auf Einbringungen gemäß § 24 UmwStG nicht anwendbar. (redaktioneller Leitsatz)
3. Eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass für die Wertermittlung der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer - im Streitfall gemäß § 9 I Nr. 1 ErbStG der Todestag des Vaters des Klägers - maßgebend ist, ist nur möglich, soweit dies im ErbStG geregelt ist, nicht hingegen im Hinblick auf Rückwirkungsfiktionen aufgrund ertragsteuerrechtlicher Vorschriften wie zB § 2 UmwStG bzw. § 20 V UmwStG. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Erbschaftsteuer

**Rechtsmittelinstanz:**

BFH München vom -- – II R 6/20

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

StEd 2020, 329

EFG 2020, 863

ErbStB 2020, 184

UVR 2020, 268

BeckRS 2020, 6699

LSK 2020, 6699

ZEV 2020, 443

DStRE 2020, 986

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten über den Gegenstand, der der Bewertung auf den Todestag zugrunde zu legen ist.

2

Der Kläger war alleiniger Kommanditist der Firma A GmbH & Co. KG mit Sitz in W. Sein Vater war alleiniger Kommanditist der Firma B GmbH & Co. KG mit Sitz ebenfalls in W. Ausweislich der Bilanz der Firma B GmbH & Co. KG zahlte diese im Jahr 2012 keine Arbeitslöhne.

### 3

Mit notarieller Urkunde (URNr. ...) vom 4. Juni 2013, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, übertrug die Firma A GmbH & Co. KG ihr Vermögen als Ganzes unter Auflösung ohne Abwicklung im Wege der Aufnahme auf die übernehmende Gesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Nr. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes - UmwG -), die Firma B GmbH & Co. KG (vgl. Punkt II Nr. 1 des Verschmelzungsvertrages). Verschmelzungstichtag ist gem. Punkt II Nr. 3 des Verschmelzungsvertrages der 1. Januar 2013. Der Verschmelzung wurde die zum 31. Dezember 2012 erstellte Schlussbilanz der Firma A GmbH & Co. KG zugrunde gelegt (vgl. Punkt II Nr. 2 des Verschmelzungsvertrages). Dem Kläger wurde gem. Punkt III Nr. 1b) des Verschmelzungsvertrages vertraglich die Stellung als Kommanditist der übernehmenden Gesellschaft, der Firma B GmbH & Co. KG, mit einem Anteil von 73,14% am Festkapital und Vermögen eingeräumt und einer Kommanditeinlage von 272.300,82 €. Der Anteil des Vaters des Klägers am Festkapital und Vermögen an der übernehmenden Gesellschaft Firma B GmbH & Co. KG betrug mithin 26,86% (100% ./ 73,14%). Die Eintragung der Verschmelzung ins Handelsregister erfolgte am 30. Juli 2013. Der Name der Firma B GmbH & Co. KG (übernehmende Gesellschaft) wurde zu diesem Tag in Firma A GmbH & Co. KG geändert. Der Vater des Klägers verstarb am 5. Juni 2013. Der Kläger war Alleinerbe.

### 4

Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen der Firma B GmbH & Co. KG (gemeiner Wert des Betriebs) betrug vor der Verschmelzung zwischen den Beteiligten unstreitig 7.419.665 €. Der gemeine Wert des gesamten Betriebsvermögens der Firma A GmbH & Co. KG nach der Verschmelzung betrug zwischen den Beteiligten unstreitig 23.342.400 €. Die Summe des Verwaltungsvermögens der Firma B GmbH & Co. KG betrug vor der Verschmelzung zwischen den Beteiligten unstreitig 6.943.938 €. Die Summe des Verwaltungsvermögens der Firma A GmbH & Co. KG nach der Verschmelzung betrug zwischen den Beteiligten unstreitig 3.303.992 €.

### 5

Der Kläger reichte eine Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts mit Anlagen am 28. Juli 2015 (Feststellungserklärung) beim Beklagten (dem Finanzamt - FA -) ein. Darin berechnete er u.a. den gemeinen Wert des erworbenen Anteils des Klägers am Betriebsvermögen zum Stichtag 5. Juni 2013 (Todesstag des Vaters des Klägers) nach der Verschmelzung der Firma A GmbH & Co. KG auf die Firma B GmbH & Co. KG, und zwar mit 6.269.768 € (26,86% von 23.342.400 €). Das Verwaltungsvermögen wurde mit 887.452 € erklärt (26,86% von 3.303.992 €).

### 6

Das FA schätzte mit Bescheid vom 7. Februar 2017, auf den wegen der Einzelheiten samt Anlage Bezug genommen wird, über die gesonderte Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen auf den 5. Juni 2013 (Bewertungstichtag) für Zwecke der Erbschaftsteuer nach § 151 Abs. 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) sowie über die gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) und die gesonderte Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG die Besteuerungsgrundlagen für die Firma B GmbH & Co. KG, W (seit 30. Juli 2013 Firma A GmbH & Co. KG, W), da die Feststellungserklärung für die Firma B GmbH & Co. KG vor Verschmelzung nicht eingereicht wurde (Feststellungsbescheid). Es stellte den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (§ 97 BewG) auf 7.419.665 €, die Summe der gemeinen Werte des Verwaltungsvermögens auf 6.943.938 € und die Summe der gemeinen Werte des jungen Verwaltungsvermögens auf 0 € fest (§ 13b Abs. 2a ErbStG). Zudem unterblieb die Feststellung der Anzahl der Beschäftigten und der Ausgangslohnsumme, weil die Zahl der Beschäftigten nicht mehr als 20 oder die Ausgangslohnsumme 0 € beträgt. Der Feststellungsbescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung - AO -).

### 7

Dagegen legte der Kläger fristgerecht Einsprüche ein. Seiner Ansicht nach sei Gegenstand der Feststellung zum 5. Juni 2013 die Gesellschaftsanteile, die ihm nach der notariell beurkundeten Verschmelzung mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2013 zuzurechnen seien.

**8**

Das FA wies die Einsprüche mit zusammengefasster Einspruchsentscheidung vom 5. Oktober 2018, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück und hob den Vorbehalt der Nachprüfung jeweils auf. Zur Begründung führte es aus, dass für die Bewertung der Besteuerungsgrundlagen die am Todestag des Vaters wirksamen Verhältnisse maßgebend seien. Nachträgliche Wertänderungen seien nicht zu berücksichtigen. Die Verschmelzung mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2013 sei erst mit Eintragung ins Handelsregister am 30. Juli 2013 wirksam geworden. Da das Erbschaftsteuerrecht eng an das Zivilrecht geknüpft sei, erfolgte die Verschmelzung erst mit Eintragung ins Handelsregister und sei im Bewertungszeitpunkt nicht zu beachten.

**9**

Dagegen richtet sich die vorliegende Klage. Zu ihrer Begründung trägt der Kläger im Wesentlichen vor, dass für die Verschmelzung die steuerliche Rückwirkungsfiction des § 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) gelte. Da § 2 Abs. 1 UmwStG auch hinsichtlich der Besteuerung des Vermögens gelte, finde § 2 Abs. 1 UmwStG auch für die Erbschaftsteuer Anwendung. Anders als in dem hierzu ergangenen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 4. Juli 1984 II R 73/81 habe vorliegend der Übertragende alle für den Umwandlungsvorgang notwendigen Erklärungen ohne Mitwirkung des Erwerbers abgegeben. Ferner trete der Erbe originär und vollständig in die zivilrechtliche und ertragsteuerliche Position des Erblassers ein. Gerade wenn der Erbe in der weitest gehenden nur möglichen Weise in die Rechts- und Vermögensposition seines Rechtsvorgängers eintrete, müsse dies auch für den erbschaftsteuerlichen Status des ererbten Vermögens gelten.

**10**

Der Kläger beantragt sinngemäß,

unter Änderung des Bescheids vom 7. Februar 2017 über die gesonderte Feststellung des Werts des Anteils am Betriebsvermögen auf den 5. Juni 2013 (Bewertungsstichtag) für Zwecke der Erbschaftsteuer nach § 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG sowie über die gesonderte Feststellung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a ErbStG und die gesonderte Feststellung der Ausgangslohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten nach § 13a Abs. 1a ErbStG die Besteuerungsgrundlagen für die Firma B GmbH & Co. KG, W (seit 30. Juli 2013 Firma A GmbH & Co. KG, W) die Werte entsprechend der am 28. Juli 2015 eingereichten Feststellungserklärung festzustellen.

**11**

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

**12**

Es bezieht sich zur Klageerwiderung im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass die im UmwStG geregelte Rückwirkungsfiction für andere Steuern anzuwenden sein mag, jedoch für die Erbschaftsteuer ausdrücklich ausweislich des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. November 2011 Rz. 01.01 (BStBl I 2011, 1314) ausgeschlossen wurde. Daher sei richtigerweise die Firma B GmbH & Co. KG vor der Verschmelzung bewertet worden.

**13**

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gem. § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten samt Anlagen, die Akten des Finanzamts sowie die Gerichtsakte Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

**14**

Die zulässige Klage ist unbegründet.

**15**

1. Der angefochtene Feststellungsbescheid vom 7. Februar 2017 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

**16**

Zu Recht hat das FA dem Feststellungsbescheid die am Todestag des Vaters des Klägers (5. Juni 2013) wirksamen Verhältnisse zugrunde gelegt und nachträgliche Änderungen unberücksichtigt gelassen. Am 5. Juni 2013 war die Firma A GmbH & Co. KG noch nicht auf die Firma B GmbH & Co. KG verschmolzen. Die hierfür erforderliche Eintragung ins Handelsregister (vgl. § 16 Abs. 1 UmwG) erfolgte erst am 30. Juli 2013. Damit war Gegenstand des Erwerbs des Klägers von Todes wegen der Anteil seines Vaters an der Firma B GmbH & Co. KG vor der Verschmelzung.

#### 17

a) Gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ist der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen (§§ 95, 96, 97) gesondert festzustellen (§ 179 AO) wenn die Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind.

#### 18

Nach § 13b Abs. 2a Satz 1 ErbStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 BewG die Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 2 Satz 2 Nummer 1 bis 5 und des jungen Verwaltungsvermögens im Sinne des Absatzes 2 Satz 3 gesondert fest, wenn diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind. Nach Satz 2 dieser Vorschrift gilt dies entsprechend, wenn nur ein Anteil am Betriebsvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 übertragen wird.

#### 19

Gem. § 13a Abs. 1a Satz 1 ErbStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung stellt das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 1 bis 3 BewG die Ausgangslohnsumme, die Anzahl der Beschäftigten und die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind.

#### 20

Nach § 11 ErbStG ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend, soweit in diesem Gesetz (ErbStG) nichts anderes bestimmt ist. Gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entsteht die Steuer bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

#### 21

b) Dies zugrunde gelegt, waren im Streitfall die Verhältnisse am Todestag des Vaters des Klägers, am 5. Juni 2013, maßgebend. Zu diesem Zeitpunkt war zwar der notarielle Verschmelzungsvertrag vom 4. Juni 2013 bereits unterzeichnet, mit dem die Firma A GmbH & Co. KG ihr Vermögen als Ganzes unter Auflösung ohne Abwicklung im Wege der Aufnahme auf die übernehmende Gesellschaft, die Firma B GmbH & Co. KG, übertrug. Zudem wurde als Verschmelzungstichtag der 1. Januar 2013 vereinbart. Die Verschmelzung mit ihren Folgen wurde allerdings erst nach Anmeldung gem. § 16 Abs. 1 UmwG mit Eintragung in das Handelsregister am 30. Juli 2013 wirksam. Gem. § 9 ErbStG entsteht die Erbschaftsteuer hingegen mit dem Tode des Erblassers, also am 5. Juni 2013. Und § 9 ErbStG ist zwingend anzuwenden, nachträgliche (Wert-)änderungen bleiben grundsätzlich außer Betracht (vgl. Jochum in: ErbStG - eKommentar, § 11 Rz. 8).

#### 22

aa) Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Erbschaftsteuerrecht ist die ertragsteuerliche Beurteilung für die erbschaftsteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung. Es kommt für die Erbschaftsteuer allein auf die zivilrechtliche Rechtslage an (vgl. Geck in Kapp/Ebeling, § 11 ErbStG Rz. 27). Auch eine ertragsteuerliche Rückwirkung, wie sie durch § 2 UmwStG (bzw. § 20 Abs. 5 UmwStG) zugelassen ist, lässt die Anwendung des § 11 ErbStG unberührt. Denn die Frage, welches Vermögen zum Nachlass eines Erblassers gehörte bzw. was Gegenstand einer unentgeltlichen Zuwendung war, beurteilt sich ausschließlich nach zivil- bzw. erbschaftsteuerrechtlich maßgeblichen Verhältnissen zum Bewertungsstichtag (Pahlke, in F/P/W, ErbStG, 6. Auflage § 11 Rz. 37; R E 11 ErbStH 2013; Weinmann, in Moench/Weinmann, ErbStG, § 11 Rz. 2; Jochum, in Wilms, ErbStG, § 11 Rz. 12).

#### 23

Dementsprechend regelt auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen in der Fassung vom 11. November 2011 Az.: IV C 2-S. 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl I 2011, 1314 unter Rz. 01.01, dass die Vorschriften des UmwStG ausschließlich die steuerlichen Folgen von Umwandlungen und

Einbringungen für die Körperschaft-, Einkommen- und Gewerbesteuer regeln und nicht für andere Steuerarten (z.B. die Umsatz-, die Grunderwerb- oder die Erbschaftsteuer).

#### **24**

bb) Entgegen der Ansicht des Klägers wäre jedoch auch die Rückwirkungsfiction des § 2 UmwStG schon nicht auf Einbringungen gem. § 24 UmwStG anwendbar. Denn die Regelungen des § 2 UmwStG zur Rückwirkung einer Umwandlung gelten nur für die im zweiten bis fünften Teil des UmwStG behandelten Umwandlungen, nicht für die Einbringungen (vgl. z.B. Widmann/Wiedmann in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, 1. Aufl. 2002, 181. Lieferung, § 2 Rz. R 1, Schrameyer in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 117. Lieferung 01.2020, § 2 UmwStG Rz. 2).

#### **25**

Die Ansicht des Klägers wird auch nicht durch § 24 Abs. 4 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 5 UmwStG gestützt, wonach das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft auf Antrag so zu ermitteln sind, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags (Abs. 6) auf die Übernehmerin übergegangen wäre.

#### **26**

Denn nach § 11 ErbStG ist eine Ausnahme vom Grundsatz, dass für die Wertermittlung der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend ist - im Streitfall gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der Todestag des Vaters des Klägers - nur möglich, soweit dies im ErbStG geregelt ist („...soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist...“). Keine Bestimmungen „dieses Gesetzes“ sind Rückwirkungsfictionen aufgrund ertragsteuerrechtlicher Vorschriften, z.B. § 2 UmwStG bzw. § 20 Abs. 5 UmwStG (vgl. Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 11 Tz. 56 m.w.N.; vgl. oben unter 1. b) aa).

#### **27**

cc) Die dem streitigen Feststellungsbescheid vom FA zugrunde gelegte Rechtsauffassung entspricht auch der Rechtsprechung des BFH. Ausweislich des Urteils des BFH vom 4. Juli 1984 II R 73/81, BStBl II 1984, 772 zu § 3 Abs. 1 UmwStG 1969, einer Vorgängervorschrift mit Rückwirkungsfiction, wird die Vorfrage, was Gegenstand der unentgeltlichen Zuwendung war, nicht durch § 3 Abs. 1 UmwStG 1969 berührt. Es gehe - so der BFH - insoweit nicht mehr um die „Vermögensermittlung“, sondern um die bürgerlich-rechtliche Vorfrage, was Gegenstand der unentgeltlichen Zuwendung war. Diese Vorfrage wird durch § 3 Abs. 1 UmwStG 1969 nicht berührt. Der im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorhandene Gegenstand einer unentgeltlichen Zuwendung/Erbschaft kann - entgegen der Ansicht des Klägers - auch nicht geändert werden, unabhängig davon, ob - wie der Kläger vorbringt - alle zur Durchführung der Verschmelzung erforderlichen Rechtshandlungen zum Zeitpunkt des Todes des Vaters des Klägers bereits erfolgt gewesen wären. Ob dies im Streitfall geschehen ist, kann daher dahingestellt bleiben.

#### **28**

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

#### **29**

3. Es erscheint als sachgerecht, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90 a FGO).

#### **30**

4. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 FGO zugelassen.