

Veräußerers zu treffen. Angesichts der gefestigten Finanzrechtsprechung und der Auffassung der Finanzverwaltung besteht in der Praxis ein erhöhtes Risiko, dass dem Erwerber die Inanspruchnahme für Steuerschulden des Veräußerers droht.

Dem Erwerber einer Immobilie stehen verschiedene Maßnahmen zu Gebote, um steuerliche Haftungsrisiken im Zusammenhang mit der Transaktion zu verringern.

3.1 Unbedenklichkeitsbescheinigung

Die kostengünstigste und einfachste Möglichkeit, Haftungsrisiken abzuschätzen, ist eine Auskunft des Finanzamtes über Steuerrückstände des Erwerbers⁴⁹. Die Auskunft kann allerdings nur Informationen wiedergeben, die dem Finanzamt im Zeitpunkt der Auskunftserteilung zur Verfügung stehen. Erkenntnisse aus späteren Steuererklärungen und Außenprüfungen sind darin naturgemäß nicht verarbeitet. Deswegen kann die Auskunft, dass keine Steuerrückstände bestehen, die unten geschilderten weiteren Maßnahmen der Risikovorsorge keinesfalls entbehrlich machen. Die Auskunft, dass umfangreiche Steuerrückstände bestehen, sollte den potenziellen Erwerber jedoch dazu bewegen, seine Investitionsentscheidung gründlich zu überdenken.

In einem solchen Fall empfiehlt es sich jedenfalls, die Fälligkeit des Kaufpreises mindestens zwei Wochen nach Abschluss des Kaufvertrages zu vereinbaren, wenn die Transaktion ungeachtet der damit verbundenen Haftungsrisiken erfolgen soll. Dann kann der Verkäufer der Vollstreckungsstelle des Finanzamtes den Kaufvertrag übermitteln und anregen, dass in Höhe der Steuerrückstände des Verkäufers eine Pfändung des Anspruches auf den Kaufpreis erfolgt⁵⁰. Das schützt den Erwerber freilich nicht vor einer Inanspruchnahme für Steuerschulden des Veräußerers, die dem Finanzamt bis zum Vertragsschluss nicht bekannt sind.

3.2 Durchführung einer steuerlichen Due Diligence

Im Rahmen einer steuerlichen Due Diligence kann der Erwerber bzw. dessen Berater einen Eindruck von steuerlichen Haftungsrisiken gewinnen. In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Veräußerer sich weigern, ihre Buchhaltungs- und Steuerunterlagen zur Durchsicht offen zu legen. Insbesondere Erwerber mit nennenswerter Marktmacht wie beispielsweise

offene Immobilienfonds finden sich mit einem solchen Geschäftsgebaren allerdings nicht ab.

3.3 Garantie

In der Praxis gibt der Veräußerer üblicherweise im Kaufvertrag eine Garantie ab, derzufolge keine Steuerrückstände bestehen und er alle eventuell noch anfallenden Steuerschulden des Haftungszeitraumes fristgerecht begleichen wird.

Für die im Rahmen der steuerlichen Due Diligence festgestellten Haftungsrisiken ist es darüber hinaus, zumindest unter den größeren Marktteilnehmern, üblich, einen Einbehalt vom Kaufpreis zu vereinbaren oder eine Bankbürgschaft einzufordern, die die Garantie absichern. Die Freigabe der Sicherheiten erfolgt, sobald das Finanzamt dem Erwerber ein Jahr nach Anmeldung des Betriebsüberganges bestätigt hat, dass seitens des Veräußerers keine Steuerschulden für den Haftungszeitraum bestehen.

3.4 Anregung an das Finanzamt, eine Außenprüfung beim Veräußerer durchzuführen

Auf der Grundlage der durch die Due Diligence gewonnenen Erkenntnisse kann eine Anregung an das Finanzamt erfolgen, beim Veräußerer eine steuerliche Außenprüfung durchzuführen. Das erfordert freilich, dass der Veräußerer entsprechend zeitnah die Steuererklärungen bzw. -anmeldungen für die betroffenen Steuerarten einreicht.

3.5 Umgehende Meldung des Immobilienerwerbes an das Finanzamt

Aus Sicherheitsgründen empfiehlt es sich, den Immobilienerwerb sowohl dem Lagefinanzamt als auch dem Betriebsstättenfinanzamt des Veräußerers mitzuteilen. Darüber hinaus ist vorsichtshalber die Gemeinde, in der das Grundstück belegen ist, von der Übertragung in Kenntnis zu setzen. Im äußersten Falle ist die Übertragung mithin drei Behörden anzuzeigen.

4. Zusammenfassung

§ 75 AO (Haftung des Betriebsübernehmers) ist auf Immobilienerwerbe nach der hier vertretenen Auffassung nicht anwendbar. Angesichts der gefestigten, anders lautenden Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung ist es gleichwohl angezeigt, vor einem Immobilienerwerb umfangreiche Maßnahmen gegen eine Haftungsanspruchnahme zu treffen. Auch außerhalb von Immobilienerwerben ist die Umsatzsteuer nicht als Betriebssteuer i. S. des § 75 AO anzusehen. Sie kann auch Nichtunternehmer wie Vermieter treffen.

⁴⁹ Vgl. AEAO Nr. 6 zu § 75.

⁵⁰ Vgl. Krilger, INF 2000, 173; skeptisch Breuer, AO-StB 2002, 271, 274; Leibner/Pump, DStR 2002, 1689.

Abschied von der teleologischen Reduktion? – § 13a Abs. 5 ErbStG nach dem BFH-Urteil vom 16. 2. 2005

Von Sigmund Perwein, Mannheim*

Seit dem Standortsicherungsgesetz sieht das ErbStG zunächst in § 13 Abs. 2a ErbStG a. F., nunmehr in § 13a Abs. 5 ErbStG vor,

dass Betriebsvermögensfreibetrag und Bewertungsabschlag wegfallen, wenn der Erwerber bzw. Erbe das begünstigte Vermögen innerhalb von 5 Jahren nach dem Stichtag veräußert oder aufgibt. In der Literatur war von jeher vertreten worden, dass die Vorschrift für bestimmte Fallgestaltungen der teleologischen Reduktion bedürfe. Zunächst gestärkt worden war diese Auffassung, als der BFH in einem Verfahren über die Aussetzung der sofortigen Vollziehung¹

* Sigmund Perwein, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, ist Geschäftsführer und Partner der juraxX Eugen Boss Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH, Niederlassung Mannheim.

¹ BFH v. 7. 7. 2004, II B 32/04, DStR 2004, 1424.

bei lediglich summarischer Prüfung ebenfalls eine teleologische Reduktion des § 13a Abs. 5 ErbStG in Betracht gezogen hatte. Mit dem Urteil vom 16. 2. 2005² hat der BFH einer teleologischen Reduktion nunmehr aber eine Absage erteilt. Der Beitrag geht der Frage nach, ob damit tatsächlich einer teleologischen Reduktion des § 13a Abs. 5 ErbStG für die Fälle der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils die Grundlage entzogen ist.

1. Rechtslage de lege lata

Weitgehend einig gehen Literatur³ und Rechtsprechung⁴ im Grundsatz davon aus, dass die Begriffe „Veräußerung“ und „Aufgabe“ in § 13a Abs. 5 ErbStG identisch sind mit den gleichlautenden Begriffen im Einkommensteuerrecht, insbesondere in § 16 EStG. Da es auch dort nicht auf den Grund für die Veräußerung oder Betriebsaufgabe ankommt, wird auch im Rahmen des § 13a Abs. 5 ErbStG weitgehend⁵ die Auffassung vertreten, dass die Nachversteuerung unabhängig vom Grund der Veräußerung bzw. Betriebsaufgabe erfolgt. Man kann also in gewisser Weise von einer Maßgeblichkeit des Ertragsteuerrechts für das Erbschaftsteuerrecht sprechen. Damit riskiert der Erwerber bzw. Erbe bei Veräußerung oder Aufgabe des begünstigten Vermögens innerhalb des 5-jährigen Behaltenszeitraums die Nachversteuerung des bisher freigestellten Vermögens. Der Erwerber bzw. Erbe wird in diesen Fällen also eine doppelte Steuerbelastung verkraften müssen, nämlich ertragsteuerlich im Rahmen des § 16 EStG sowie dadurch, dass das veräußerte oder aufgegebenen Vermögen der Erbschaftsteuer unterliegt, soweit die sonstigen Steuerbefreiungen (§ 13 ErbStG) und Freibeträge (§§ 16, 17 ErbStG) nicht ausreichen.

2. Bisherige Auffassung der Literatur zur teleologischen Reduktion des § 13a Abs. 5 ErbStG

Vielfach diskutiert wird insbesondere im Zusammenhang mit einer unfreiwilligen, insbesondere insolvenzbedingten Betriebsaufgabe bzw. Veräußerung eine teleologische Reduktion des § 13a ErbStG⁶. Hierbei werden folgende Fälle und Begründungen ins Feld geführt:

- *Jülicher* vertritt die Auffassung, dass vom Nachsteuerbegehren abgesehen werden sollte, wenn sich (bei der Betriebsaufgabe) die Leistungsfähigkeit des Erwerbers durch Verwertung des Betriebs oder Teilen davon nicht erhöht hat⁷ bzw. dass (bei der Veräußerung) die Nachforderung nicht über den Betrag hinausgehen sollte, der aus dem – noch vorhandenen – ursprünglich begünstigt erworbenen Vermögen aufgebracht werden kann⁸. Aus dem Veräußerungsbegriff seien also diejenigen Fälle auszuschneiden, in denen der Verkäufer so gut wie keine Gegenleistung erhalte; die gleiche Situation bestehe bei der insolvenzbedingten Betriebsaufgabe⁹.

- *Hübner*¹⁰ hält im Falle der Betriebsaufgabe oder Liquidation eine Nachbesteuerung nur insoweit für vertretbar, als dem Erwerber freies, also nicht der erhöhten Sozialbindung unterliegendes Vermögen verbleibt.
- *Bartmuß*¹¹ weist darauf hin, dass der Gesetzgeber den Erwerber wegen des dem Betriebsvermögen innewohnenden erhöhten Risikos und der mit diesem verbundenen erhöhten Sozialverpflichtung (Erhaltung von Arbeitsplätzen) privilegieren wollte und es ihm darum gegangen sei, die Fortführung von Unternehmen im Rahmen des Generationenwechsels zu erleichtern, so dass nur jene Verfügungen über das begünstigte Vermögen eine Nachversteuerung auslösen könnten, die alleine darauf abzielten, die besonderen Steuerbefreiungen auszunutzen und deshalb missbräuchlich seien.
- *Kuhse*¹² hält die Veräußerung und die dieser gleichgestellte Betriebsaufgabe für willentlich getragene Handlungen und ist der Auffassung, dass in einem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein solcher vergleichbarer willentlicher Akt nicht enthalten sei. Den Tatbestand der Veräußerung will er verneinen, wenn es in der Insolvenz zum Verkauf der wesentlichen Betriebsgrundlagen kommt und dem Erwerber/Erben vom Erlös nichts direkt zufließt, dieser mithin durch Realisierung des Nachsteueratbestandes keine erhöhte Leistungsfähigkeit erfährt.
- *Heidemann/Ostertun*¹³ verweisen auf den gesetzgeberischen Willen, den Standort Deutschland dadurch zu sichern, dass die Belastung von Unternehmensnachfolgen im Todesfall oder unter Lebenden mit Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer abgemildert wird, um so die Fortführung des Unternehmens und die Erhaltung der Arbeitsplätze in ihm zu fördern. Wesentlicher Regelungsgrund sei demgemäß die eingeschränkte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers gewesen. Gerade das Unternehmen innerhalb der Behaltensfrist in Insolvenz, so sei dies gewissermaßen der „Paradefall“ mangelnder wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Erwerbers. Gerade diese mangelnde wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers aber habe der Gesetzgeber schützen und nicht bestrafen wollen.

3. Die Auffassung des BFH in seinem Urteil vom 16. 2. 2005

Der BFH¹⁴ hat der teleologischen Reduktion des § 13a Abs. 5 ErbStG bzw. der Vorgängervorschrift in § 13 Abs. 2a Satz 3 ErbStG a. F. eine Absage erteilt. Bemerkenswert ist weniger das Ergebnis als die Begründung, welche der BFH anführt.

Lapidar stellt er zunächst fest, dass eine teleologische Reduktion des § 13 Abs. 2a Satz 3 ErbStG a. F. (und damit auch der Nachfolgeregelung in § 13a Abs. 5 ErbStG) weder nach seinem Wortlaut noch nach seiner Zielsetzung geboten sei. Beim Stichwort „Zielsetzung“ hätte man eine Auseinandersetzung des BFH mit der Entstehungsgeschichte der Behaltensregeln erwarten können. Statt dessen führt der BFH Folgendes zu den in der Literatur genannten Fallgruppen aus:

- *durch äußere Umstände erzwungene Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs*: jede unternehmerische Entscheidung über die Betriebsveräußerung, -aufgabe oder -fortführung bewege

2 BFH v. 16. 2. 2005, II R 39/03, DStR 2005, 1136.

3 Vgl. nur *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG, Std. Oktober 2004, Rdnr. 265 und 271 zu § 13a.

4 BFH v. 7. 7. 2004, II B 32/04, DStR 2004, 1424; FG München v. 4. 2. 2003, 4 V 3956/02, DStRE 2003, 1108.

5 Vgl. *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 3), Rdnr. 265 und 271 zu § 13a.

6 Weitere in der Literatur genannte Fälle: Berufsverbot, Fehlen der Freiberufler-Eigenschaft.

7 *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 3), Rdnr. 271.

8 *Troll/Gebel/Jülicher*, (Fn. 3), Rdnr. 266.

9 DStR 1997, 1949, 1951f.

10 In: *Viskorff u. a.*, ErbStG, Rdnr. 132 zu § 13a.

11 BB 2004, 1533.

12 DB 2002, 2458.

13 ZEV 2003, 267.

14 Urt. v. 16. 2. 2005, II R 39/03, DStR 2005, 1136.

AUFsätze

sich im Spannungsfeld zwischen der Gestaltungsfreiheit des Unternehmers einerseits und der Bindung an Marktmechanismen andererseits, so dass es nicht mit einer für die erforderliche Überzeugungsbildung i. S. des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO hinreichenden Sicherheit möglich sei, unternehmerische Entscheidungen daraufhin zu überprüfen, ob sie „erzungen“ worden sind.

- **Insolvenz:** es müsse sichergestellt werden können, dass der begünstigte Erwerber bzw. Erbe weder im Zusammenhang mit dem Veräußerungs- oder Aufgabevorgang noch in der Zeit zwischen Erwerb und Verlust des Betriebsvermögens Vorteile aus dem Erwerb gezogen hat; die damit erforderliche Prüfung über einen Zeitraum von bis zu 5 Jahren stünde der „Vollziehbarkeit des Nachversteuerungstatbestands“ entgegen.

4. Kritik

Nach Auffassung des Verfassers ist die Argumentation des BFH ebenso wenig tragfähig wie die bisherigen Begründungen in der Literatur für eine teleologische Reduktion.

Der BFH nimmt ausweislich seines aktuellen Urteils – jedenfalls nachlesbar – keine Auslegung des § 13 Abs. 2a Satz 3 ErbStG a. F bzw. des § 13a Abs. 5 ErbStG vor (diese hätte eine Auseinandersetzung mit den Gesetzgebungsmotiven erfordert), sondern argumentiert im Kern prozessual: Die mögliche und damit überprüfungsbedürftige Vorteilsziehung über bis zu 5 Jahre und die (aus Sicht des BFH) praktische Unmöglichkeit, eine „Zwangslage“ durch Sachverständigengutachten in handhabbarer Weise feststellen zu können, stehe einer teleologischen Reduktion im Wege und gefährde gar die „Vollziehbarkeit des Nachversteuerungstatbestands“.

Wie hätte das Urteil des BFH oder jedenfalls dessen Begründung wohl ausgesehen, wenn der Kläger – was er wohl nicht getan hatte – ausreichend Sachvortrag und Beweismittel für seine fehlende „Bereicherung“ innerhalb des maßgeblichen Zeitraums gebracht hätte? Hätte dann nicht vielleicht doch ein Sachverständigengutachten zur Frage der „Erzungenheit“ der Veräußerung oder Aufgabe eingeholt werden müssen, dessen Ergebnis nicht zwangsläufig – wie der BFH in offensichtlich abstrakt-allgemeiner Vorwegnahme des Beweisergebnisses meint – zu einem *non liquet* hätte führen müssen?

Die bisherige Diskussion in der Literatur über eine teleologische Reduktion des § 13a ErbStG geschieht ebenfalls verbreitet abseits einer Verortung im Gesetz mittels mehr oder weniger durch Billigkeitserwägungen begründete Bildung von Fallgruppen bzw. setzt bei der Begründung des Gesetzgebers zur Einführung der Befreiungstatbestände selbst (Abs. 1, 2 und 4 des § 13a ErbStG bzw. die Sätze 1 und 2 des § 13 Abs. 2a ErbStG a. F) an, was nach diesseitiger Auffassung dogmatisch der unzutreffende Ansatz ist.

Die Befreiungstatbestände (Abs. 1, 2 und 4 des § 13a ErbStG bzw. die Sätze 1 und 2 des § 13 Abs. 2a ErbStG a. F) selbst bestimmen nämlich nur, welche Vermögensarten auf welche Weise befreit sind. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich insoweit nur die Begründung dafür, warum die Privilegierung erfolgte. Eine teleologische Reduktion kann hieran ersichtlich nicht ansetzen: denn in den Abs. 1, 2 und 4 des § 13a ErbStG bzw. den Sätzen 1 und 2 des § 13 Abs. 2a ErbStG a. F gibt es nichts, was durch Auslegung aus dem Wortlaut der Norm ausgeschieden werden müsste.

Ansatzpunkt ist vielmehr allein § 13a Abs. 5 ErbStG bzw. die Vorgängervorschrift in § 13 Abs. 2a Satz 3 ErbStG a. F. Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung bzw. der Regierungsfaktionen zur Einführung der Steuerbefreiung im Rahmen des

Standortsicherungsgesetzes sah keinerlei Behaltensregelungen i. S. des heutigen § 13a Abs. 5 ErbStG vor¹⁵. Nach dem Entwurf der Bundesregierung bzw. der Regierungsfaktionen hätte eine Veräußerung oder eine Aufgabe des erworbenen privilegierten Vermögens vielmehr keinerlei schädliche Auswirkungen auf die Inanspruchnahme des Freibetrags etc. gehabt. Der Finanzverwaltung wäre einzig die Möglichkeit geblieben im Einzelfall eine missbräuchliche Gestaltung i. S. des § 42 AO ins Feld zu führen.

Es war dann der Bundesrat, der mit beachtlichen Argumenten, welche im Übrigen interessanterweise denen des BFH im Rahmen des Verfahrens über die Frage der Verfassungswidrigkeit wesentlicher Teile des ErbStG entsprechen, die Einführung des Betriebsvermögensfreibetrags etc. rundweg ablehnte¹⁶. Ausdrücklich hatte der Bundesrat auf Folgendes hingewiesen:

„(...) Es erscheint auch nicht gerechtfertigt, den Erwerb eines Unternehmens, das möglicherweise kurze Zeit später veräußert wird, ganz oder zu einem wesentlichen Teil von der Erbschaftsteuer freizustellen (...). Dies gilt auch deshalb, weil erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten für die Einbeziehung von Vermögenswerten in das Betriebsvermögen bestehen. (...)“

Bis zu diesem Zeitpunkt im Gesetzgebungsverfahren war also von Behaltensregeln noch gar nicht die Rede. Erst im Vermittlungsausschuss kam es dann zur Einfügung der Behaltensregel in § 13 Abs. 2a Satz 3 ErbStG a. F, also der Vorgängervorschrift des § 13a Abs. 5 ErbStG.

Die Frage einer möglichen teleologischen Reduktion des § 13a Abs. 5 ErbStG muss demgemäß genau hier ansetzen. Der gesetzgeberische Wille – zusammengesetzt aus den Vorstellungen von Bundestag und Bundesrat – stellte sich damals wie folgt dar:

- Die Regierungsmehrheit im Bundestag wollte eine Privilegierung ohne ausdrückliche gesetzliche Absicherung über eine Behaltensfrist o. ä.
- Der Bundesrat lehnte die Einführung der Privilegierungen aus beachtlichen, nicht zuletzt auch verfassungsrechtlichen, Gründen grundsätzlich ab.
- Den Befürchtungen des Bundesrates, die Einführung der Privilegierungen werde zu „Mitnahmeeffekten“ dergestalt führen, dass noch mehr als bisher Privatvermögen in Betriebsvermögen umqualifiziert wird und nach erfolgtem, gesetzlich „subventioniertem“ Übergang des entlasteten Vermögens, der Erwerber „Reibach“ macht oder jedenfalls den Betrieb einstellt, trug der Kompromiss im Vermittlungsausschuss mit der Einführung der Behaltensregeln Rechnung.

Weinmann¹⁷ hat den § 13a Abs. 5 ErbStG bzw. dessen Vorgängervorschrift deshalb zurecht als „Missbrauchsverhinderungsklausel“ bezeichnet. Nach Auffassung des Verfassers kann man noch einen Schritt weitergehen und § 13a Abs. 5 ErbStG als gesetzlich geregelten Spezialfall des § 42 AO ansehen.

Damit sind wir bei der zentralen Frage angelangt: Die Frage lautet schlicht: was wären die gesetzgeberischen Gründe für die Einführung der steuerschädlichen Fallgestaltungen in § 13a Abs. 5 ErbStG? Die Antworten ergeben sich aus Sicht des Verfassers aus den Einwänden des Bundesrates, nämlich¹⁸:

¹⁵ Vgl. BT-Drs. 12/4158 und 12/4487.

¹⁶ Vgl. BR-Drs. 1/1/93, S. 52/53 (Finanzausschuss) und BR-Drs. 1/93 (Beschluss).

¹⁷ Vgl. BR-Drs. 1/1/93, S. 52/53 (Finanzausschuss) und BR-Drs. 1/93 (Beschluss).

¹⁸ Vgl. BT-Drs. 12/5341 (Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses).

¹⁹ DStR 1993, 1238, 1242.

- Möglichkeit der Schaffung von privilegiertem Betriebsvermögen aus nicht oder weniger privilegiertem Privatvermögen sowie
- Möglichkeit der baldigen Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebsvermögens nach Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigungen.

Verhindert werden sollten also insbesondere Fälle aktiver Gestaltung, in denen vor der lebzeitigen Veräußerung bzw. in Gestaltung der Verhältnisse nach dem Erbfall Privatvermögen in Betriebsvermögen „umgewandelt“ wird und/oder die Beteiligten wussten, dass der Erwerber bzw. Erbe keinen Willen zur ernsthaften Fortsetzung der unternehmerischen Betätigung über einen nicht völlig unmaßgeblichen Zeitraum hinaus hat, obwohl der Erwerber bzw. Erbe objektiv zu einer Fortführung des Unternehmens in der Lage wäre und sich dieser fehlende Wille in einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs innerhalb der Behaltensfrist realisiert.

Was bedeutet dieses gewonnene Ergebnis nun für die diskutierten Fallgruppen?

(a) Insolvenz

§ 13a Abs. 5 ErbStG richtigerweise als Missbrauchsverhinderungsklausel begreifend, ist die Betriebsaufgabe in der Insolvenz bzw. die Veräußerung des Betriebs oder wesentlicher Betriebsgrundlagen in der Insolvenz, dann keine Veräußerung oder Aufgabe i. S. des § 13a Abs. 5 ErbStG, wenn der Erwerber/Erbe darlegen und beweisen kann, dass:

- dem Betrieb vor²¹ dem Stichtag (Übergabezeitpunkt/Erbfall) ohne betriebswirtschaftliche Notwendigkeit kein Privatvermögen zugeführt worden ist und dem Betrieb nach dem Erwerb ohne sachlichen Grund kein Vermögen entnommen worden ist bzw. Zahlungen an den Erwerber geflossen sind.
- der Insolvenzgrund nicht durch eigennützige Handlungen des Erwerbers/Erben oder Entscheidungen entgegen kaufmännischer Grundsätze eingetreten ist.

²⁰ Vgl. BT-Drs. 12/4158 und 12/4487.

²¹ M. E. sollte hier in der Art einer spiegelbildlichen Frist ebenfalls ein Zeitraum von 5 Jahren in der Vergangenheit, rückwärts gerechnet ab dem Tag der Übernahme bzw. des Erbfalls, angesetzt werden.

(b) Sonstige Fälle „erzwungener“ Veräußerung oder Betriebsaufgabe

In gleicher Weise wird man eine Liquidation oder Veräußerung des Betriebs, welche einer drohenden Insolvenz zuvorkommen soll, behandeln können. Der Erwerber bzw. Erbe wird hier zusätzlich darlegen und beweisen müssen, dass die Liquidation bzw. Veräußerung unter den obwaltenden Umständen das kaufmännisch Gebotene war.

(c) Fehlen der Freiberufler-Eigenschaft etc.

Dies sind die Fälle, wo der Erblasser Rechtsanwalt, Arzt oder sonstiger Freiberufler war und der oder die Erben nicht die berufliche Qualifikation des Erblassers haben, so dass sie (standes-)rechtlich gezwungen sind, die Kanzlei/Praxis/das Büro entweder aufzugeben oder zu verkaufen. Auch hier liegt kein Fall des § 13a Abs. 5 ErbStG vor, wenn die oben im Falle der Insolvenz genannten „Vermögensverschiebungen“ nicht stattgefunden haben und der Erbe darlegt und beweist, dass eine (soweit standesrechtlich überhaupt möglich) Verpachtung der Kanzlei/Praxis/des Büros innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach dem Erbfall nicht möglich war.

Hinsichtlich der Darlegungs- und Feststellungslast trägt der Erwerber bzw. Erbe das Risiko, dass das FA oder später das Gericht seinen Darlegungen keinen Glauben schenkt. Eine solche Situation ist für einen Kläger in Deutschland nicht neu; einer vorweggenommenen Beweiswürdigung, wie sie der BFH in seinem aktuellen Urteil augenscheinlich vorgenommen hat, bedarf es dagegen nicht.

5. Zusammenfassung

Nach Auffassung des Verfassers hat die teleologische Reduktion des § 13a Abs. 5 ErbStG für die Fälle der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils nach wie vor ihre Berechtigung. Daran ändert auch das aktuelle Urteil des BFH nichts, da sich dieses mit den Grundlagen und Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion im Grunde inhaltlich gar nicht auseinandergesetzt hat. Die teleologische Reduktion bedarf allerdings der konkreten Fokussierung auf den Charakter der Vorschrift als „Missbrauchsverhinderungsklausel“.

Zirkulare (wechselseitige) Beteiligungen im Grunderwerbsteuerrecht

Von Martin Clemens und Dr. Bettina Lieber, beide
Düsseldorf*

Soweit ersichtlich wurde die Grunderwerbsteuerliche Behandlung von zirkularen, d. h. wechselseitigen Beteiligungen im Hinblick auf eine etwaige Anteilsvereinigung i. S. von § 1 Abs. 3 GrEStG bis-

her weder von der Rechtsprechung noch von der Finanzverwaltung behandelt (zur besonderen Problematik der Ein-Mann-Einheits-GmbH & Co. KG s. allerdings Binz/Freudenberg/Sorg, DStR 1990, 753, 755). Der nachfolgende Beitrag versteht sich als erste Annäherung an die rechtliche Problematik und als Diskussionsgrundlage.

1. Problemstellung

Die Rechtsfrage der Grunderwerbsteuerlichen Behandlung zirkularer, d. h. wechselseitiger Beteiligungen soll anhand des folgenden Sachverhalts verdeutlicht werden:

* Dipl.-Fw. Dr. Bettina Lieber, Rechtsanwältin/Steuerberaterin, und Dipl.-Kfm. Martin Clemens, Steuerberater, sind Prokuristen der Deloitte & Touche GmbH, Düsseldorf.