

Urteil vom 17. Juni 2020, II R 43/17

Bestimmung des Werts eines Anteils an einer Personengesellschaft für Zwecke der Erbschaftsteuer

ECLI:DE:BFH:2020:U.170620.IIR43.17.0

BFH II. Senat

BewG § 11 Abs 2, BewG § 97 Abs 1a, BewG § 109 Abs 2, BewG § 151 Abs 1 S 1 Nr 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, ErbStR R B97.3 Abs 1 S 3, ErbStR R B97.5

vorgehend FG Düsseldorf, 19. Oktober 2017, Az: 4 K 3022/16 F

Leitsätze

1. § 97 Abs. 1a BewG enthält Vorgaben zur Ermittlung des gemeinen Werts eines Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft durch Aufteilung des gemeinen Werts des der Personengesellschaft gehörenden Betriebsvermögens.
2. Die Vorgaben des in § 97 Abs. 1a BewG enthaltenen Aufteilungsschemas sind auch dann zu beachten, wenn im Einzelfall der danach ermittelte Wert des Anteils von dem gemeinen Wert abweicht.
3. Der Steuerpflichtige kann einen niedrigeren gemeinen Wert des Anteils durch einen zeitnahen Verkauf oder ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen nachweisen. In einem solchen Fall ist eine Aufteilung nach § 97 Abs. 1a BewG nicht vorzunehmen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 20.10.2017 - 4 K 3022/16 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Alleinerbin nach ihrem am 07.05.2014 verstorbenen Bruder, dem Erblasser. Der Erblasser war mit einem Anteil von 64 % und einer Einlage von 967.057,13 € als Kommanditist an der H KG (KG) beteiligt. Weitere Kommanditisten der KG waren A mit einem Anteil von 31 % und einer Einlage von 459.536,68 € sowie B mit einem Anteil von 5 % und einer Einlage von 74.651,65 €.
- 2 Nach Verkauf und Übertragung ihres Anlage- und Vorratsvermögens beschloss die KG am 21.12.2012 ihre Auflösung. Diese wurde am 30.01.2013 in das Handelsregister eingetragen.
- 3 Am Todestag des Erblassers war noch positives und negatives Betriebsvermögen der KG vorhanden. Das für den Erblasser geführte Kapitalkonto wies einen positiven Wert von 124.513,94 € auf. Das Kapitalkonto von A wies einen negativen Wert von 84.914,50 € und das Kapitalkonto von B einen negativen Wert von 36.521,97 € auf.
- 4 In der Erklärung zur gesonderten Feststellung über den von Todes wegen erworbenen Anteil am Betriebsvermögen der KG (Feststellungserklärung) berechnete die Klägerin den gemeinen Wert des gesamten Betriebsvermögens im vereinfachten Ertragswertverfahren mit -2.600.664 € und einen Substanzwert der KG von -7.265 €. Bei der Ermittlung des gemeinen Werts des von ihr erworbenen Anteils ging sie von einem Wert in Höhe von -6.619 € aus. Zu diesem gelangte sie, indem sie die Summe der Kapitalkonten des Erblassers sowie von A und B in Höhe von

3.077 € von dem Substanzwert der KG in Höhe von -7.265 € abgezogen und von dem verbleibenden Wert in Höhe von -10.342 € einen Anteil von 64 % gemäß der Gewinnbeteiligung des Erblassers an der KG ihm zurechnete.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid über die gesonderte Feststellung des Werts des erworbenen Anteils am Betriebsvermögen der KG (Feststellungsbescheid) vom 18.02.2016 den Wert auf den 07.05.2014 mit 117.894 € fest. Dabei folgte er im Wesentlichen den Angaben der Klägerin in der Feststellungserklärung, zog für die Ermittlung des gemeinen Werts des erworbenen Anteils gemäß den Vorgaben des § 97 Abs. 1a Nr. 1 des Bewertungsgesetzes i.d.F. vom 24.12.2008 (BewG) jedoch das Kapitalkonto des Erblassers mit seinem positiven Wert von 124.513 € heran und addierte hierzu den anteilig für den Erblasser verbleibenden Wert am Betriebsvermögen der KG in Höhe von -6.619 €.
- 6 Einspruch und Klage, mit denen die Klägerin geltend machte, der erworbene Anteil sei mit 0 € anzusetzen, da der gemeine Wert des Gesamthandsvermögens der KG am Todestag des Erblassers -7.265 € betragen habe und die KG im Jahr 2013 ihr Handelsgeschäft aufgegeben sowie die Liquidation eingeleitet habe, blieben erfolglos. Das Finanzgericht führte zur Begründung im Wesentlichen aus, das FA habe den Wert des erworbenen Anteils zutreffend mit 117.894 € festgestellt. Der Anteil des Erblassers habe am Todestag noch Betriebsvermögen der KG dargestellt, obgleich die Gesellschaft ihre Auflösung beschlossen und sich im Stadium der Liquidation befunden habe. Nach dem Wortlaut des § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. a BewG sei es nicht zulässig, ein positives Kapitalkonto des Gesellschafters, dessen Anteil zu bewerten sei, mit den negativen Kapitalkonten anderer Kommanditisten zu saldieren. Eine Bereinigung des dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnenden positiven Kapitalkontos mit etwaigen negativen Kapitalkonten anderer Gesellschafter sei nicht vorgesehen. Maßgeblich sei nur der Anteil des Erblassers am Todestag als Bewertungsstichtag. Schließlich komme es nicht darauf an, wie sich die Gesellschafter einer KG nach dem Bewertungsstichtag auseinandersetzen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1934 veröffentlicht.
- 7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung der §§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, Abs. 1a Nr. 1 Buchst. a und 109 Abs. 2 BewG geltend.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 18.02.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.09.2016 dahingehend zu ändern, dass der durch die Klägerin von dem Erblasser erworbene Wert des Anteils an der KG mit 0 € festgestellt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA hat für den durch die Klägerin von dem Erblasser erworbenen Anteil am Betriebsvermögen der KG zutreffend einen Wert von 117.894 € festgestellt.
- 11 1. Gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ist u.a. gesondert festzustellen der Wert des Anteils am Betriebsvermögen gemäß §§ 95, 96 und 97 BewG, wenn der Wert für die Erbschaftsteuer von Bedeutung ist. Die Feststellung des Werts eines Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft für Zwecke der Erbschaftsteuer setzt nicht voraus, dass sich der Betrieb noch in der werbenden Phase befindet. Vielmehr ist eine Feststellung noch über das Ende der werbenden Tätigkeit hinaus so lange durchzuführen, wie am Todestag als Bewertungsstichtag (§ 9 Abs. 1 Nr. 1, §§ 11, 12 Abs. 5 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes) noch positives oder negatives Betriebsvermögen vorhanden ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.11.1999 - II R 45/97, BFH/NV 2000, 686, unter II.1. zur Feststellung des Einheitswerts nach Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen).
- 12 Nach § 97 Abs. 1a BewG ist der gemeine Wert eines Anteils am Betriebsvermögen einer in § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG genannten Personengesellschaft wie folgt zu ermitteln und aufzuteilen:
 1. Der nach § 109 Abs. 2 BewG ermittelte gemeine Wert des der Personengesellschaft gehörenden Betriebsvermögens (Gesamthandsvermögen) ist wie folgt aufzuteilen:

a) die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz sind dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen;

b) der verbleibende Wert ist nach dem für die Gesellschaft maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter aufzuteilen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.

2. Für die Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters ist der gemeine Wert zu ermitteln. Er ist dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnen.

3. Der Wert des Anteils eines Gesellschafters ergibt sich als Summe aus dem Anteil am Gesamthandsvermögen nach Nr. 1 und dem Wert des Sonderbetriebsvermögens nach Nr. 2.

- 13** Nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG bilden einen Gewerbebetrieb insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die den Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gehören. Darunter fällt auch eine KG.
- 14** 2. § 97 Abs. 1a BewG enthält Vorgaben zur Ermittlung des gemeinen Werts eines Anteils am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft durch Aufteilung des nach § 109 Abs. 2 BewG ermittelten gemeinen Werts des der Personengesellschaft gehörenden Betriebsvermögens (Dötsch in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 97 BewG Rz 3, 1661 ff., und Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 97 Rz 26; ebenso die Finanzverwaltung in 97.3 Abs. 2 Satz 1 Nrn. 1 und 2 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 --ErbStR 2011-- vom 19.12.2011, BStBl I 2011, Sondernr. 1/2011, 2; nunmehr R B 97.4 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 --ErbStR 2019-- vom 16.12.2019).
- 15** a) § 97 Abs. 1a BewG ist durch Art. 2 Nr. 6 Buchst. a des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG) vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018), gültig ab 01.01.2009, neu gefasst worden. Die Neuregelung trug den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in seinem Beschluss vom 07.11.2006 - 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) Rechnung, von der bisherigen Maßgeblichkeit der in der Steuerbilanz angesetzten Werte auch für die Bewertung des Betriebsvermögens für erbschaftsteuer- und schenkungsteuerrechtliche Zwecke abzurücken und nunmehr den gemeinen Wert zum generellen Bewertungsmaßstab zu erheben (vgl. Dötsch in Stenger/Loose, a.a.O., § 97 BewG Rz 1661). § 97 Abs. 1a BewG ist eine spezielle Norm zur Aufteilung des nach § 109 Abs. 2 BewG (eingefügt durch Art. 2 Nr. 8 ErbStRG) ermittelten gemeinen Werts des Betriebsvermögens einer Gesamthandschaft auf die einzelnen Gesellschafter. Nach den Gesetzesmaterialien dient § 97 Abs. 1a BewG dazu, das Gesamthandsvermögen der Gesellschafter einerseits und das zivilrechtlich den Gesellschaftern gehörende Sonderbetriebsvermögen andererseits getrennt zu bewerten. Das entspricht der Vorgehensweise bei anderen marktüblichen Bewertungsverfahren. Dadurch wird eine Vereinfachung erreicht, da ansonsten das Sonderbetriebsvermögen aller Gesellschafter einbezogen werden müsste und nicht nur dasjenige des Gesellschafters, dessen Anteil Zuwendungsgegenstand ist (vgl. BTDrucks 16/11107, S. 13).
- 16** b) Nach den Vorgaben des § 97 Abs. 1a BewG ist der gemeine Wert eines durch Erwerb von Todes wegen übergebenen Anteils des Erblassers und Gesellschafter am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in mehreren Schritten zu ermitteln und aufzuteilen. Zunächst wird der gemeine Wert des der Personengesellschaft gehörenden Gesamthandsvermögens insgesamt nach § 109 Abs. 2 i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG ermittelt. In einem zweiten Schritt wird der so ermittelte gemeine Wert des Gesamthandsvermögens auf den Anteil, der Gegenstand der Bewertung ist, und die übrigen Anteile aufgeteilt. Dies erfolgt dadurch, dass die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz den jeweiligen Gesellschaftern vorweg zuzurechnen sind (§ 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. a BewG). Danach wird der verbleibende Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert des Gesamthandsvermögens der Personengesellschaft und der Summe der Kapitalkonten (verbleibender Wert des Betriebsvermögens) nach dem für die Personengesellschaft maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt, wobei Vorabgewinnanteile nicht zu berücksichtigen sind (anteiliger verbleibender gemeiner Wert des Betriebsvermögens, § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. b BewG). Im Anschluss werden für die aktiven Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens die gemeinen Werte ermittelt und den Gesellschaftern getrennt zugerechnet (§ 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG). Der Wert des Anteils eines Gesellschafters am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft ergibt sich sodann aus einer Addition des nach den dargestellten Vorgaben ermittelten Werts des Anteils des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen und des Werts des ihm zuzurechnenden Sonderbetriebsvermögens (§ 97 Abs. 1a Nr. 3 BewG).
- 17** c) Die Vorgaben des in § 97 Abs. 1a BewG enthaltenen Aufteilungsschemas sind auch dann zu beachten, wenn im Einzelfall der danach ermittelte Wert des Anteils von dem gemeinen Wert abweicht. § 97 Abs. 1a BewG beinhaltet eine typisierende und generalisierende Methode zur Ermittlung des gemeinen Werts eines Anteils an einer Personengesellschaft. Die Regelung soll dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung auf vereinfachte,

schematische Weise die Wertbestimmung ermöglichen. Der Gesetzgeber hat die Vorgaben des BVerfG umgesetzt, wobei es ausreicht, dass durch die Bewertungsmethoden alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192). Soweit sich im Einzelfall ein Unterschied zwischen dem nach dem BewG ermittelten Wert und dem gemeinen Wert ergibt, ist dies aufgrund der typisierenden Bewertungsmethoden hinzunehmen. Eine Verletzung des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) und des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) liegt nicht vor. Das gilt auch für die Ermittlung der Bereicherung bei einer Schenkung (vgl. BFH-Beschluss vom 05.07.2018 - II B 122/17, BFHE 262, 163, BStBl II 2018, 660, Rz 19) und ist ebenso auf einen Erwerb von Todes wegen zu übertragen.

- 18** d) Das typisierende Aufteilungsschema des § 97 Abs. 1a BewG kann im Einzelfall zu einem positiven Wert des Anteils am Betriebsvermögen der Personengesellschaft und daher zu einer Bereicherung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer führen, auch wenn bei der Gesellschaft zu verteilendes Vermögen am Bewertungsstichtag tatsächlich nicht (mehr) vorhanden ist und ein Kaufpreis für den Anteil nicht gezahlt worden wäre. Dieser Fall kann eintreten, wenn das Betriebsvermögen der Personengesellschaft einen negativen Wert aufweist und der Anteil eines Gesellschafters mit einem positiven Kapitalkonto zu bewerten ist, während die Kapitalkonten der anderen Gesellschafter negativ sind. Die Vorwegzurechnung des Werts des positiven Kapitalkontos nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. a BewG führt --wie im Streitfall-- zu einem positiven Wert des Anteils, wenn der Wert des positiven Kapitalkontos den verbleibenden Wert des Betriebsvermögens nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. b BewG übersteigt und Wirtschaftsgüter und Schulden des Sonderbetriebsvermögens nicht zuzurechnen sind. Die typisierende Aufteilung mit der Vorwegzurechnung des positiven Kapitalkontos stellt nicht darauf ab, ob ein Auszahlungsanspruch in Höhe des positiven Kapitalkontos tatsächlich besteht oder realisiert werden kann. Deshalb kommt es auch nicht darauf an, ob der Gesellschafter, für den ein negatives Kapitalkonto ausgewiesen ist, nach § 735 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, ggf. über §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) nachschusspflichtig ist und insofern die Deckungslücke aufzufüllen hat, oder ob dies insbesondere wegen der Haftungsbeschränkung des Kommanditisten nach §§ 161 Abs. 1, 171 Abs. 1 HGB sowie der nur beschränkten Teilhabe am Verlust nach § 167 Abs. 3 HGB ausgeschlossen ist. Es ist nicht zuletzt Zweck der Typisierung, die Ermittlung aller vermögensrechtlichen Rechte und Pflichten der Gesellschafter untereinander zu vermeiden.
- 19** Nach Auffassung der Finanzverwaltung (R B 97.3 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 2011 sowie R B 97.5 ErbStR 2019) ist der Ansatz eines negativen Anteils bei einem Kommanditisten nur unter eingeschränkten Voraussetzungen möglich. Das könnte dazu führen, dass die festzustellende Summe der Werte der Anteile an einer KG höher ist als der gemeine Wert der KG selbst. Es kann offenbleiben, ob hinsichtlich der Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto der Herangehensweise zu folgen ist. Der Senat erkennt keine Möglichkeit, entgegen der unmissverständlichen Berechnungsvorschrift des § 97 Abs. 1a BewG einen Abschlag für eine wegen negativer Kapitalkonten anderer Gesellschafter etwaige fehlende Werthaltigkeit des positiven Kapitalkontos vorzunehmen.
- 20** e) Aus dem BFH-Urteil vom 24.06.1981 - III R 49/78 (BFHE 134, 157, BStBl II 1982, 2) ergibt sich nichts Abweichendes. Es ist zu einem anderen Sachverhalt und einer anderen Rechtslage ergangen. Gegenstand des BFH-Urteils in BFHE 134, 157, BStBl II 1982, 2 war die Verteilung des für das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft festgestellten Einheitswerts auf die einzelnen Gesellschafter, die im Gesetz nicht eindeutig geregelt war. Im Streitfall hingegen geht es um die Aufteilung eines --von Todes wegen erworbenen-- Anteils am Betriebsvermögen einer KG für Zwecke der Erbschaftsteuer, die ausdrücklich in der Neufassung des § 97 Abs. 1a BewG (gültig ab 01.01.2009, vgl. oben unter II.2.a) geregelt ist.
- 21** f) Ist der Steuerpflichtige der Auffassung, der gemeine Wert des Anteils an der KG fällt zu seinen Gunsten niedriger aus, als sich aus der schematischen Aufteilung des § 97 Abs. 1a BewG ergibt, kann er einen niedrigeren gemeinen Wert aus einem zeitnahen Verkauf ableiten oder --sollte ein zeitnaher Verkauf nicht vorliegen-- durch ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen nachweisen, der den Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Gesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode ermittelt. In einem solchen Fall ist eine Aufteilung nach § 97 Abs. 1a BewG nicht vorzunehmen. Dies entspricht der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. R B 97.3 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011, nunmehr R B 97.4 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 ErbStR 2019), der sich der Senat aus den in dem BFH-Urteil vom 30.01.2019 - II R 9/16 (BFHE 263, 267, BStBl II 2019, 599) erörterten verfassungsrechtlichen Erwägungen anschließt.
- 22** 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FA den Wert des durch die Klägerin erworbenen Anteils der KG, die am Todestag unstreitig noch über positives und negatives Betriebsvermögen verfügte, zutreffend unter Anwendung des

in § 97 Abs. 1a BewG vorgesehenen Schemas ermittelt und aufgeteilt sowie mit 117.894 € festgestellt.

- 23** Dem Anteil des Erblassers war sein positives Kapitalkonto in Höhe von 124.513,94 € nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. a BewG vorweg zuzurechnen. Von der Möglichkeit, einen niedrigeren gemeinen Wert des Anteils durch ein Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen nachzuweisen, hat die insoweit darlegungs- und nachweispflichtige Klägerin keinen Gebrauch gemacht.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de