Urteil vom 12. Januar 2011, II R 38/09

Schätzung der Ertragsaussichten im Stuttgarter Verfahren

BFH II. Senat

BewG § 11 Abs 2, ErbStR R 99 Abs 1 S 3, EStG § 6 Abs 2, ErbStG § 12 Abs 2, ErbStR R 99 Abs 1 S 5 Nr 1 Buchst a, EStG § 7 Abs 2, EStR R 44 Abs 2 S 3

vorgehend FG Münster, 03. Juni 2009, Az: 3 K 596/07 Erb

Leitsätze

NV: Eine von der Anordnung in R 99 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 1999 abweichende Schätzung der Ertragsaussichten kann geboten sein, wenn nach den Verhältnissen des Stichtages offensichtlich ist, dass in Zukunft ein erheblich höherer Ertrag zu erwarten ist. Das FA durfte daher im Streitfall die Anschaffungskosten für "geringwertige Wirtschaftsgüter" wieder zum körperschaftsteuerlichen Einkommen hinzurechnen, weil durch das anschließende Zurückverleasen der Wirtschaftsgüter ein erheblicher Ertrag zu erwarten war .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erhielt von seinem Vater mit notariell beurkundetem Vertrag vom 28. Juni 2000 dessen 60-prozentige Beteiligung an einer GmbH gegen Zahlung einer jährlichen Leibrente in Höhe von 162.500 DM übertragen.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte für den Erwerb des Geschäftsanteils gegen den Kläger mit Änderungsbescheid vom 13. Oktober 2006 Schenkungsteuer in Höhe von 156.783 € fest. Bei der Anteilsbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren (R 96 ff. der im Jahr 2000 geltenden Erbschaftsteuer-Richtlinien --ErbStR-- 1999 vom 21. Dezember 1998, BStBl I 1998, Sondernummer 2, S. 2) ging das FA zur Ermittlung des Ertragshundertsatzes (R 99 ErbStR 1999) von einem körperschaftsteuerlichen Einkommen von 550.766 DM für das Jahr 1997, von 347.973 DM für das Jahr 1998 und von ./. 378.244 DM für das Jahr 1999 aus und nahm verschiedene Hinzurechnungen und Abzüge vor. U.a. rechnete es die Einkommensminderung aus sich auf mehr als 50 % des Nennkapitals belaufenden Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften hinzu und zog die Einkommenserhöhungen aus derartigen Beteiligungen ab (R 103 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 ErbStR 1999). Für das Jahr 1999 zog es den Gewinn aus der Veräußerung einer 100-prozentigen Tochtergesellschaft von 11.700.000 DM (13.200.000 DM abzüglich Buchwert von 1.500.000 DM) ab und rechnete die Anschaffungskosten für die von der GmbH am 23. Dezember 1999 zu einem Stückpreis von 765 DM netto (ohne Umsatzsteuer) erworbenen und für etwa viereinhalb Jahre an den Verkäufer zurückverleasten Decoderboxen hinzu. Die GmbH hatte die Anschaffungskosten von insgesamt 12.704.355 DM nach § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 6 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr 1999 geltenden Fassung (EStG) in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen, da sie unter der damaligen Grenze für "geringwertige Wirtschaftsgüter" von 800 DM je Stück lagen.

3 Nach Vornahme der Hinzurechnungen und Abzüge ergaben sich Betriebsergebnisse von 400.313 DM für 1997, von 504.529 DM für 1998 und von ./. 5.520 DM für 1999. Aufgrund der in R 99 Abs. 3 ErbStR 1999 getroffenen Regelungen errechnete sich für diese Jahre ein durchschnittlicher Jahresertrag von 232.135 DM. Dieser durchschnittliche Jahresertrag bildete die Grundlage für die Ermittlung des Ertragshundertsatzes nach R 99 Abs. 4 ErbStR 1999.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage, mit der sich der Kläger gegen die Hinzurechnung der Anschaffungskosten für die Decoderboxen wandte, mit der Begründung statt, der Erwerb der Decoderboxen sei kein außergewöhnlicher Geschäftsvorfall, der zu einem offensichtlich unrichtigen Schätzergebnis führe und deshalb korrigiert werden müsse, sondern eine freie unternehmerische Investitionsentscheidung. Die Vorentscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1626 veröffentlicht.

5 Mit der Revision rügt das FA Verletzung des § 11 Abs. 2 Satz 2 des Bewertungsgesetzes in der im Jahr 2000 geltenden Fassung (BewG). Das FG habe zu Unrecht angenommen, die Anschaffungskosten für die Decoderboxen seien dem im Jahr 1999 erzielten körperschaftsteuerlichen Einkommen der GmbH nicht hinzuzurechnen. Die Hinzurechnungstatbestände seien in R 99 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ErbStR 1999 nicht abschließend aufgezählt. Es seien alle Geschäftsvorfälle zu neutralisieren, die im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft als außergewöhnlich anzusehen seien. Dies treffe für die Investition in die Decoderboxen zu, da sie das Betriebsergebnis im Jahr 1999 stark beeinflusst habe.

6 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Die Hinzurechnung der Anschaffungskosten für die Decoderboxen zum körperschaftsteuerlichen Einkommen sei in den Verwaltungsvorschriften über die Ermittlung des gemeinen Werts von nichtnotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht vorgesehen und daher unzulässig. Es stelle zudem einen Wertungswiderspruch dar, wenn die Decoderboxen zwar bei der Ermittlung des Vermögenswerts außer Betracht blieben, ihre Anschaffungskosten aber bei der Bestimmung des Betriebsergebnisses berücksichtigt würden. Jedenfalls dürfe es nicht bei einer punktuellen Abweichung von den allgemeinen Bewertungsregeln bleiben. Vielmehr müsse beachtet werden, dass aus der im Jahr 1999 veräußerten, besonders ertragsstarken Tochtergesellschaft nach deren Verkauf keine Erträge mehr erzielt werden könnten und dies zu einer Minderung der Betriebsergebnisse der Folgejahre führe.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist begründet. Entgegen der Auffassung des FG durfte das FA die Anschaffungskosten für die Decoderboxen dem körperschaftsteuerlichen Einkommen der GmbH des Jahres 1999 hinzurechnen. Das FA hätte jedoch die normalen Absetzungen für Abnutzung (AfA) für Dezember 1999 gewähren müssen. Da das FG die für die Berechnung der AfA erforderliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Decoderboxen noch nicht festgestellt hat, war die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 1. Sind Gegenstand einer freigebigen Zuwendung unter Lebenden (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Jahr 2000 geltenden Fassung --ErbStG--) Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die keinen Kurswert i.S. des § 11 Abs. 1 BewG haben, so sind diese gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen. Liegen --wie im Streitfall-- zeitnahe Verkäufe, aus denen der gemeine Wert abgeleitet werden könnte, nicht vor, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Maßgeblicher Zeitpunkt für die Anteilsbewertung ist, wie sich schon aus § 11 ErbStG ergibt, der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 12 Abs. 2 Satz 1 ErbStG). Diese Vorschriften sind trotz der vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) durch Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02 (BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192) festgestellten Verfassungsverstöße aufgrund der vom BVerfG getroffenen Weitergeltungsanordnung für Bewertungsstichtage bis zum 31. Dezember 2008 und damit auch im Streitfall anzuwenden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Februar 2007 II R 19/05, BFHE 215, 508, BStBl II 2007, 635).

11 2. Das FA durfte die Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes dem körperschaftsteuerlichen Einkommen des Jahres 1999 hinzurechnen.

12 a) Das vom FA der Bewertung zugrunde gelegte Stuttgarter Verfahren ist ein auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer geeignetes, wenn auch die Gerichte nicht bindendes, Schätzungsverfahren (BFH-Urteil in BFHE 215, 508, BStBl II 2007, 635, m.w.N.). Mit Rücksicht auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Praktikabilität ist von diesem grob typisierenden Schätzverfahren nur abzuweichen, wenn es in Ausnahmefällen aus besonderen Gründen des Einzelfalls zu nicht tragbaren, d.h. offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führt (BFH-Urteil in BFHE 215, 508, BStBl II 2007, 635, m.w.N.). Da es auf die Umstände des Einzelfalles ankommt, ist insoweit eine weitere abstrakte Konkretisierung weder möglich noch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten.

13 Nach dem Stuttgarter Verfahren ist bei der Regelbewertung der gemeine Wert unter Berücksichtigung des Vermögenswerts (R 98 ErbStR 1999) und des Ertragshundertsatzes der Kapitalgesellschaft (R 99 ErbStR 1999) zu ermitteln (R 96 Abs. 2 Satz 1 ErbStR 1999). Die Ertragsaussichten der Gesellschaft bestimmen sich nach dem

künftigen ausschüttungsfähigen Ertrag. Die Anteilsbewertung nach dem Stuttgarter Verfahren geht davon aus, dass der Betrieb in wirtschaftlich gleichem Umfang weitergeführt wird. Dies rechtfertigt im Allgemeinen den Schluss, dass sich auch die Ertragslage in den nächsten Jahren nicht wesentlich ändern wird (BFH-Urteile vom 18. Dezember 1968 III R 135/67, BFHE 95, 266, BStBl II 1969, 370, und in BFHE 215, 508, BStBl II 2007, 635). Bei der Schätzung des voraussichtlichen künftigen Jahresertrags kann daher der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte, nach R 99 Abs. 3 ErbStR 1999 gewichtete Durchschnittsertrag als wichtige Beurteilungsgrundlage herangezogen werden (R 99 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 1999). Er ist möglichst aus den Betriebsergebnissen der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten (Satz 3 der Vorschrift). Zur Ermittlung der Betriebsergebnisse ist jeweils von dem der Körperschaftsteuer unterliegenden zu versteuernden Einkommen der Gesellschaft auszugehen (Satz 4 der Vorschrift), das nach den Vorgaben des Satzes 5 der Vorschrift durch Hinzurechnungen und Abzüge korrigiert wird. Zu den hinzuzurechnenden Beträgen gehören u.a. Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Bewertungsabschläge, Zuführungen zu steuerfreien Rücklagen sowie Teilwertabschreibungen, ferner Absetzungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert oder firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter, Verlustabzüge, einmalige Veräußerungsverluste, steuerfreie Vermögensmehrungen und Investitionszulagen. Abzuziehen sind demgegenüber einmalige Veräußerungsgewinne, gewinnerhöhende Auflösungsbeträge steuerfreier Rücklagen und ertragsteuerrechtlich nicht abziehbare Ausgaben. Die Zurechnungs- und Abrechnungsbeträge haben insgesamt das Ziel, den nachhaltig erzielbaren Jahresertrag frei von Sondereinflüssen zu ermitteln, die für das Betriebsergebnis keine Aussagekraft haben (Mannek in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 11 BewG Rz 227).

14 Dieses ungeachtet der vorgesehenen Korrekturen und Gewichtung recht grobe Schätzungsverfahren muss (bei Bewertungsstichtagen bis zum Ablauf des Jahres 2008) in Kauf genommen werden, weil die Finanzämter die den künftigen Ertrag im Einzelfall beeinflussenden Umstände weder im Allgemeinen übersehen noch in ihrer Bedeutung gegeneinander abwägen können (BFH-Urteil in BFHE 95, 266, BStBl II 1969, 370).

15 Eine von der Anordnung in R 99 Abs. 1 Satz 3 ErbStR 1999 abweichende andere Schätzung der Ertragsaussichten kann nur geboten sein, wenn es nach den Verhältnissen des Stichtags offensichtlich ist, dass in Zukunft ein erheblich niedrigerer oder höherer Ertrag zu erwarten ist (BFH-Urteile in BFHE 95, 266, BStBl II 1969, 370, und in BFHE 215, 508, BStBl II 2007, 635). Dabei können Verhältnisse und Gegebenheiten berücksichtigt werden, die im Bewertungszeitpunkt zwar noch nicht eingetreten, aber so hinreichend konkretisiert sind, dass mit ihnen zu diesem Zeitpunkt objektiv als Tatsachen zu rechnen ist (BFH-Urteile vom 26. Juni 1996 II R 64/93, BFH/NV 1997, 157, und in BFHE 215, 508, BStBl II 2007, 635).

16 b) Das FA durfte danach bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes die Anschaffungskosten für die Decoderboxen dem körperschaftsteuerlichen Einkommen des Jahres 1999 hinzurechnen. Ein ausdrücklich geregelter Hinzurechnungstatbestand ist zwar nicht gegeben; denn die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG ist insbesondere weder eine Sonderabschreibung noch eine erhöhte Absetzung i.S. des § 7a EStG, die nach R 99 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 Buchst. a ErbStR 1999 hinzuzurechnen sind.

17 Nach den Verhältnissen des Stichtags (§ 12 Abs. 2 Satz 1 ErbStG) war es aber offensichtlich, dass in Zukunft ein erheblich höherer Ertrag als "Null" zu erwarten war. Bei dem Leasinggeschäft handelte es sich nach den eigenen Ausführungen des Klägers um ein Geschäftsmodell mit attraktiven Renditen. Es ging nicht um die laufende Anschaffung geringwertiger Wirtschaftsgüter zur tatsächlichen Verwendung im Betrieb der GmbH, sondern um eine ertragreiche Kapitalanlage, die offensichtlich auch zur Kompensation des zu versteuernden Gewinns aus der Veräußerung der Tochtergesellschaft diente.

18 Diese Umstände berechtigten das FA zu einer von der Anordnung in R 99 Abs. 1 Satz 3 bis 5 ErbStR 1999 abweichenden anderen Schätzung der Ertragsaussichten. Die Korrektur des in der Vergangenheit tatsächlich erzielten gewichteten Durchschnittsertrags musste dabei entgegen der Ansicht des Klägers nicht durch eine Schätzung der künftigen Erträge unter Einbeziehung der Leasingraten geschehen. Vielmehr konnte das FA die Korrektur abgesehen davon, dass die AfA für Dezember 1999 abzuziehen sind, in der Weise vornehmen, dass die als Betriebsausgaben abgezogenen Anschaffungskosten der Decoderboxen dem körperschaftsteuerlichen Einkommen hinzugerechnet wurden. Die auf diese Art und Weise erfolgte Korrektur entspricht der Grundregel, nach der die Betriebsergebnisse der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt abgelaufenen Wirtschaftsjahre maßgebend und lediglich in bestimmten Punkten durch Hinzurechnungen und Abzüge abzuändern sind.

19 Die Ansicht des Klägers, bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes müsse der Wegfall der Erträge aus der im Jahr 1999 veräußerten Tochtergesellschaft berücksichtigt werden, geht fehl. Die von der GmbH erzielten Erträge aus den

Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft wurden nämlich bereits vom FA nach R 103 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 ErbStR 1999 aus den Betriebsergebnissen der GmbH ausgesondert und haben sich daher auf den vom FA ermittelten gemeinen Wert der GmbH ohnehin nicht ausgewirkt.

20 Entgegen der Meinung des Klägers kann daraus, dass die Decoderboxen bei der Ermittlung des Vermögenswerts der GmbH unberücksichtigt geblieben sind, nicht abgeleitet werden, dass ihre Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Ertragshundertsatzes dem körperschaftsteuerlichen Einkommen der GmbH für das Jahr 1999 nicht hinzugerechnet werden dürften. Eine solche Kumulation von Steuervergünstigungen ist nicht vorgeschrieben und würde den vom BVerfG mit dem Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192 festgestellten Verstoß der weitgehenden Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Bewertung des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes noch weiter vertiefen.

21 c) Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.

22 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FA hat übersehen, dass zumindest die normalen AfA zu gewähren sind (R 99 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 ErbStR 1999). Dies schließt die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG mit ein (Mannek in Gürsching/Stenger, a.a.O., § 11 BewG Rz 231). Das FG hat die für die Berechnung der AfA erforderliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Decoderboxen noch nicht festgestellt. Sie ist durch Schätzung zu ermitteln (BFH-Urteil vom 8. April 2008 VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660, m.w.N.).

23 Die Anweisung in R 44 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 1999 zur Inanspruchnahme von Halbjahresabschreibungen ist insoweit nicht anzuwenden. Sie ist für die Gerichte nicht bindend, wenn sie zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde (BFH-Urteil vom 10. August 2005 VIII R 78/02, BFHE 211, 137, BStBl II 2006, 58). Dies trifft im Streitfall zu, da die Decoderboxen erst Ende Dezember 1999 erworben wurden und die Anschaffungskosten einen erheblichen Umfang hatten. Das FG wird daher nur die auf den Dezember 1999 entfallenden AfA zu berücksichtigen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de