

Urteil vom 28. September 2016, II R 64/14

Bewertung einer Gesellschafterforderung für Zwecke der Erbschaftsteuer (Rechtslage bis zum 31. Dezember 2008) - Anforderungen an qualifizierten Rangrücktritt

ECLI:DE:BFH:2016:U.280916.IIR64.14.0

BFH II. Senat

ErbStG § 12 Abs 5 S 2, BewG § 95 Abs 1 S 1, BewG § 97 Abs 1 S 1 Nr 5 S 1, EStG § 5 Abs 2a

vorgehend FG Düsseldorf, 11. November 2014, Az: 4 K 314/14 Erb

Leitsätze

1. Für die Bestands- und Wertermittlung des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer sind bis zum 31. Dezember 2008 die Steuerbilanzwerte maßgebend, die unter Zugrundelegung der ertragsteuerrechtlichen Bilanzierungs- und Gewinnermittlungsvorschriften zutreffend sind .
2. Erwirbt der Erbe eine Kommanditbeteiligung des Erblassers, ist eine zum Sonderbetriebsvermögen des Erblassers gehörende Forderung gegenüber der Gesellschaft im Falle des Fortbestehens der Gesellschaft grundsätzlich mit dem Nennwert der Besteuerung zugrunde zu legen, selbst wenn die Forderung zum Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers wertlos ist .
3. Die Forderung ist nicht anzusetzen, wenn die ihr gegenüberstehende Verbindlichkeit der Gesellschaft wegen einer vom Erblasser geschlossenen qualifizierten Rangrücktrittsvereinbarung nicht zu bilanzieren ist .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 12. November 2014 4 K 314/14 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Alleinerbin ihres im Mai 2002 verstorbenen Ehemanns (E). E war mit einer Einlage von 49 % des Kapitals Kommanditist einer GmbH & Co. KG (KG). Diese hatte in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 eine ihm gegenüber bestehende Verbindlichkeit von 2.528.942 € passiviert. In der Sonderbilanz wurde eine entsprechende Forderung des E gegen die KG ausgewiesen. Die von E im November 2001 mit der durch ihn vertretenen KG getroffene Vereinbarung, nach der er mit seiner Forderung im Rang hinter alle übrigen Gläubiger der Gesellschaft zurücktrat und verpflichtet war, seine Forderung nur geltend zu machen, wenn sie aus künftigem Nettovermögen (Jahresüberschüsse oder sonstiges die Schulden übersteigendes Vermögen) befriedigt werden kann, blieb bei der Bilanzierung unberücksichtigt.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte den Kommanditanteil des E bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer gegen die Klägerin in der Einspruchsentscheidung mit einem Wert von 2.270.962 €. Das FA setzte dabei die Forderung des E gegen die KG in voller Höhe sowohl als Verbindlichkeit der KG als auch als Forderung gegen die KG an. Der Berechnung des nach § 5 Abs. 1 Satz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) abziehbaren fiktiven Anspruchs auf Zugewinnausgleich legte das FA ebenfalls diesen Wert zugrunde. Dem Begehren der Klägerin, die Forderung des E gegen die KG lediglich mit dem von ihr angenommenen tatsächlichen Wert von 750.000 € anzusetzen, folgte es nicht.

- 3 Im finanzgerichtlichen Verfahren beantragte die Klägerin zuletzt, den Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Dezember 2004 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2014 aufzuheben, soweit bei der Bewertung des Kommanditanteils des E an der KG eine ihm gegen die KG zustehende Forderung mit mehr als 750.000 € berücksichtigt worden ist.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, das FA habe bei der Bewertung des Kommanditanteils des E dessen Forderung gegen die KG zutreffend mit dem Nennbetrag von 2.528.942 € berücksichtigt. Eine Wertberichtigung der Forderung wegen deren von der Klägerin behaupteten weitgehenden Wertlosigkeit scheide nach dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung aus. Der von E mit der KG vereinbarte Rangrücktritt ändere daran nichts. Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) seien nicht erfüllt. Zum einen sei die Verbindlichkeit der KG gegenüber E auch noch in der Bilanz der KG zum 31. Dezember 2002 passiviert worden. Zum anderen könne § 5 Abs. 2a EStG nach seinem Sinn und Zweck im Hinblick auf den Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung nicht angewendet werden. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 999 veröffentlicht.
- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung von § 5 Abs. 2a EStG. Die Vorschrift sei anwendbar und führe dazu, dass aufgrund des vereinbarten Rangrücktritts weder die Forderung des E gegen die KG noch die entsprechende Verbindlichkeit der KG anzusetzen seien.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 16. Dezember 2004 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Januar 2014 dahingehend zu ändern, dass bei der Bewertung des Kommanditanteils des E weder dessen Forderung gegen die KG noch die entsprechende Verbindlichkeit der KG angesetzt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Forderung des E gegen die KG und die dieser Forderung gegenüberstehende Verbindlichkeit der KG jeweils mit dem Nominalwert anzusetzen sind.
- 9 1. Nach § 12 Abs. 5 Satz 1 ErbStG in der im Streitjahr geltenden Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl I 1997, 378) --ErbStG a.F.-- sind für den Bestand und die Bewertung von Betriebsvermögen mit Ausnahme der Bewertung der Betriebsgrundstücke die Verhältnisse zur Zeit der Entstehung der Steuer maßgebend. Die §§ 95 bis 99, 103, 104 und 109 Abs. 1 und 2 und § 137 des Bewertungsgesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (BewG a.F.) sind nach § 12 Abs. 5 Satz 2 ErbStG a.F. entsprechend anzuwenden. Gemäß § 109 Abs. 1 BewG a.F. sind bei bilanzierenden Steuerpflichtigen die zu dem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen.
- 10 a) Das Betriebsvermögen umfasst nach § 95 Abs. 1 Satz 1 BewG a.F. abgesehen von der für Betriebsgrundstücke geltenden Sonderregelung (§ 99 BewG a.F.) alle Teile eines Gewerbebetriebs i.S. des § 15 Abs. 1 und 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Damit hat der Gesetzgeber klargestellt, dass sich der Umfang des Betriebsvermögens weitgehend danach richtet, was ertragsteuerrechtlich dem Betriebsvermögen zugerechnet wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. April 2013 II R 12/11, BFHE 241, 386, BStBl II 2013, 740, Rz 12).
- 11 b) Einen Gewerbebetrieb bilden gemäß § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG a.F. alle Wirtschaftsgüter, die Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland gehören. Zum Gewerbebetrieb einer solchen Gesellschaft gehört nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 BewG a.F. auch das Sonderbetriebsvermögen einzelner Gesellschafter, soweit es bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört (§ 95 BewG a.F.); diese Zurechnung geht anderen Zurechnungen vor.
- 12 c) Für die Bestands- und Wertermittlung des Betriebsvermögens für Zwecke der Erbschaftsteuer sind die Steuerbilanzwerte maßgebend, die unter Zugrundelegung der ertragsteuerrechtlichen Bilanzierungs- und

Gewinnermittlungsvorschriften zutreffend sind bzw. richtigerweise anzusetzen gewesen wären (BFH-Urteil in BFHE 241, 386, BStBl II 2013, 740, Rz 13, m.w.N.). Maßgebend für die Bewertung von Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft ist dabei der Steuerbilanzwert, der in einer auf den Zeitpunkt des Todes des Gesellschafters erstellten Sonderbilanz und korrespondierend damit als Schuldposten in der Bilanz der Gesellschaft enthalten ist oder auszuweisen gewesen wäre (BFH-Urteil in BFHE 241, 386, BStBl II 2013, 740, Rz 13).

- 13** d) Die weitgehende Übernahme der Steuerbilanzwerte verhinderte zwar strukturell die verfassungsrechtlich gebotene Annäherung der Wertermittlung an den gemeinen Wert und führte dadurch zu Besteuerungsergebnissen, die mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht vereinbar waren (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, unter C.II.1.). Das BVerfG ließ aber die weitere Anwendung der maßgebenden Vorschriften bis zu einer gesetzlichen Neuregelung zu, die der Gesetzgeber spätestens bis zum 31. Dezember 2008 zu treffen hatte (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 1, BStBl II 2007, 192, Entscheidungsformel 2. sowie unter D.II.). Der Steuerpflichtige muss demgemäß den Ansatz der Steuerbilanzwerte bis dahin auch hinnehmen, wenn sie sich im Einzelfall zu seinen Lasten auswirken.
- 14** 2. Der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft wird bei Sondervergütungen einer Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter in der Weise ermittelt, dass eine in der Steuerbilanz der Gesellschaft passivierte Verbindlichkeit zur Zahlung der Sondervergütung durch einen gleich hohen Aktivposten in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters ausgeglichen wird (BFH-Urteil in BFHE 241, 386, BStBl II 2013, 740, Rz 14). Die in der Sonderbilanz zu bildende Forderung des Gesellschafters wird in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft wie Eigenkapital behandelt. Selbst wenn feststeht, dass diese Forderung wertlos ist, folgt aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung während des Bestehens der Gesellschaft nicht in Betracht kommt. Der Verlust im Sonderbetriebsvermögen wird grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerschaft realisiert (BFH-Urteil in BFHE 241, 386, BStBl II 2013, 740, Rz 14, m.w.N.). Dieser Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung gilt auch bei Forderungen eines Gesellschafters gegen die Gesellschaft, die wie etwa Darlehensforderungen oder Ausgleichsansprüche nicht auf Sondervergütungen beruhen (BFH-Urteil vom 5. Juni 2003 IV R 36/02, BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871, unter III.2.c).
- 15** 3. Der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung ist auch gewahrt, wenn weder die Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft noch die dieser gegenüberstehende Verbindlichkeit der Gesellschaft bilanziert werden.
- 16** a) Nach § 247 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs sind in der Handelsbilanz Schulden zu passivieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt (BFH-Urteile vom 30. November 2011 I R 100/10, BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, Rz 11, m.w.N., und vom 15. April 2015 I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 8). Dies gilt nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für Zwecke der Steuerbilanz (BFH-Urteil in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 8).
- 17** b) Keine wirtschaftliche Belastung stellt eine Verbindlichkeit dar, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden muss. Für diese Annahme genügt es indes nicht, dass der Schuldner überschuldet ist (BFH-Urteil vom 1. März 2005 VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523, unter II.B.2.a bb). Allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners führt nicht dazu, dass eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen ist (BFH-Urteil in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 9).
- 18** c) Ein Passivierungsverbot kann sich auch aus § 5 Abs. 2a EStG ergeben. Nach dieser Vorschrift sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, in der Steuerbilanz Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Unter Einnahmen oder Gewinnen sind dabei künftige Vermögenswerte zu verstehen (BFH-Urteil in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 9).
- 19** § 5 Abs. 2a EStG ist auch auf "qualifizierte" (genauer: spezifizierte) Rangrücktrittsvereinbarungen anwendbar (BFH-Urteil in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 10). Eine Verbindlichkeit ist nach dieser Vorschrift nicht zu bilanzieren, wenn ein Rangrücktritt dergestalt vereinbart wurde, dass die Forderung des Gläubigers hinter die Forderungen aller übrigen Gläubiger zurücktritt und nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu erfüllen ist. Der Schuldner ist in einem solchen Fall in seinem gegenwärtigen Vermögen zum Bilanzstichtag noch nicht belastet. Seine Situation gleicht wirtschaftlich der eines Schuldners, dem eine Verbindlichkeit gegen Besserungsschein erlassen wurde. Beide müssen die Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen erfüllen (BFH-Urteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, Rz 17, 20).

- 20** An diesem Ergebnis ändert sich nichts, wenn die Forderung auch aus einem eventuellen Liquidationsüberschuss bedient werden muss. Zahlungspflichten aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss belasten das gegenwärtige Vermögen noch nicht, da nach dem Grundsatz der Unternehmensfortführung der Liquidationsfall noch nicht berücksichtigt zu werden braucht und die Rücklagen bis zu diesem Zeitpunkt noch in vollem Umfang zur Verlustdeckung und zur Befriedigung der anderen Gläubiger zur Verfügung stehen (BFH-Urteil in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, Rz 18 ff., m.w.N.).
- 21** d) § 5 Abs. 2a EStG ist demgegenüber auf Rangrücktrittsvereinbarungen nicht anwendbar, wenn die Verbindlichkeit auch aus sonstigem Vermögen, dem sog. freien Vermögen, zu tilgen ist (BFH-Urteile vom 30. März 1993 IV R 57/91, BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502; vom 20. Oktober 2004 I R 11/03, BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581; in BFHE 235, 476, BStBl II 2012, 332, Rz 20, und in BFHE 249, 493, BStBl II 2015, 769, Rz 9). Eine Vereinbarung, nach der der Gläubiger mit seiner Forderung hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Weise zurücktritt, dass sie nur aus künftigen Gewinnen oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten des Schuldners übersteigenden Vermögen bedient zu werden braucht, schließt die Bilanzierung der Verbindlichkeit gegenüber dem Gläubiger nicht aus. Ein so vereinbarter Rangrücktritt führt nicht zum Erlöschen der Schuld. Der Schuldner bleibt vielmehr unverändert verpflichtet, weiterhin die Schuld aus künftig von ihm erwirtschafteten Gewinnen oder seinem die anderen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen zu bedienen. Die Rangrücktrittsvereinbarung stellt sich in einem solchen Fall als Vereinbarung dar, die lediglich zu einer veränderten Rangordnung, nicht hingegen zu einer Minderung der Verbindlichkeiten des Schuldners insgesamt führt. Der Nichtausweis der Verbindlichkeit würde gegen den Vorsichtsgrundsatz sowie das Gebot des vollständigen Ausweises bestehender Risiken verstoßen (BFH-Urteile in BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502, und in BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581).
- 22** Eine derartige Rangrücktrittsvereinbarung erlaubt auch nicht die Schlussfolgerung, die Verbindlichkeit müsse mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden. Anders als bei einem Verzicht auf die Forderung ist bei einem nicht "qualifizierten" (spezifizierten) Rangrücktritt die Möglichkeit einer späteren Geltendmachung der Forderung nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen und soll es auch nicht sein (BFH-Urteile in BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502, und in BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581).
- 23** 4. Die Revision der Klägerin hat danach keinen Erfolg.
- 24** a) Die auf die Klägerin übergegangene Forderung des E gegen die KG ist nicht lediglich mit einem Wert von 750.000 € anzusetzen. Die (etwaige) Minderung des Werts der Forderung des E gegen die KG kann nach dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung nicht berücksichtigt werden.
- 25** b) Der vom FA in der Einspruchsentscheidung angesetzte Wert des Kommanditanteils ist auch nicht in der Weise zu ändern, dass die Forderung des E weder in der Sonderbilanz als Aktivposten noch bei der KG als Verbindlichkeit bilanziert wird. Die von E mit der KG getroffene Rangrücktrittsvereinbarung erfüllt nicht die Anforderungen des § 5 Abs. 2a EStG. Nach der Vereinbarung ist die Forderung des E nicht nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen der KG oder einem etwaigen Liquidationserlös zu tilgen, sondern auch aus sonstigem die Schulden übersteigendem Vermögen. Es handelt sich somit nicht um einen zur Anwendung dieser Vorschrift führenden "qualifizierten" (spezifizierten) Rangrücktritt. Aus der Rangrücktrittsvereinbarung kann auch nicht gefolgert werden, dass die KG die Forderung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllen musste. Diese Beurteilung steht in Einklang mit der Bilanzierung durch die KG. Die Bilanzierung ist ein Indiz für die von E beabsichtigte eingeschränkte Bedeutung und Wirkung der Rangrücktrittsvereinbarung.
- 26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de