Urteil vom 27. September 2017, II R 15/15

Berücksichtigung einer zukünftigen Steuerbelastung bei den Wertfeststellungen für Zwecke der Erbschaftsteuer

ECLI:DE:BFH:2017:U.270917.IIR15.15.0

BFH II. Senat

BewG § 11 Abs 2, BewG § 95 Abs 1, BewG § 103 Abs 1, ErbStG § 13b Abs 2 S 2, ErbStG § 13b Abs 2 S 3, BewG § 9, GG Art 3, GG Art 14 Abs 1, HGB § 249 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, KStG § 8 Abs 1 S 1, EStG VZ 2012 , KStG VZ 2012

vorgehend FG Hamburg, 19. Januar 2015, Az: 3 K 180/14

Leitsätze

Die zukünftige ertragsteuerrechtliche Belastung aufgrund einer im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigten, aber noch nicht beschlossenen Liquidation der Kapitalgesellschaft ist bei der Ermittlung des Substanzwerts als Mindestwert nicht wertmindernd zu berücksichtigen.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 20. Januar 2015 3 K 180/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Unternehmensgegenstand der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, war der Erwerb, die Verwaltung, die Veräußerung von Grundstücken und die Erstellung von Wohnungen. Geschäftsführer der Klägerin waren der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und eine am 21. Juni 2012 verstorbene Verwandte (Erblasserin). Die Erblasserin war bis zu ihrem Tode Alleingesellschafterin der Klägerin. Ihre Beteiligung ging im Wege der Erbfolge auf den Kläger über.

2 Schon lange vor dem Tod der Erblasserin verfügte die Klägerin nicht mehr über einen operativen Geschäftsbetrieb. Ihr Anlagevermögen bestand allein aus einem von der Erblasserin bis zu ihrem Umzug in ein Alten- und Pflegeheim selbst bewohnten Hausgrundstück, das weder vermietet wurde noch vermietbar war. Das Hausgrundstück wurde mit einem Buchwert von 1,51 € bilanziert. Das Umlaufvermögen der Klägerin bestand im Wesentlichen aus Bankguthaben und einer Forderung gegen die Erblasserin. Der Kläger fasste am 25. Juli 2014 den förmlichen Beschluss, die Klägerin zu liquidieren, und schüttete die Kapitalrücklage an sich aus.

3 Das zuständige Finanzamt stellte den Grundbesitzwert auf den 21. Juni 2012 mit Bescheid vom 22. November 2013 für Zwecke der Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens mit 857.226 € gesondert fest. Der gegen diesen Bescheid zunächst eingelegte Einspruch wurde später zurückgenommen.

4 Den Wert der Anteile an der Klägerin stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 12. Dezember 2013 für Zwecke der Erbschaftsteuer nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes in der im Jahr 2012 gültigen Fassung (BewG) auf 1.386.364 € fest. Dabei folgte das FA der Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts für die Anteile an Kapitalgesellschaften vom 9. August 2013, setzte jedoch statt des erklärten Grundbesitzwerts den gesondert festgestellten Grundbesitzwert in Höhe von 857.226 € an. In demselben Bescheid stellte das FA den gemeinen Wert des Verwaltungsvermögens nach § 13b Abs. 2a des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der im Jahr 2012 geltenden Fassung (ErbStG) auf 857.226 € fest.

Nachrichtlich errechnete das FA die Quote des Verwaltungsvermögens gemäß § 13b Abs. 2 Satz 1 ErbStG mit 61,8 %.

5 Die nach dem erfolglosen Einspruchsverfahren erhobene Klage gegen die gesonderte Feststellung des Anteilswerts und des Verwaltungsvermögenswerts, mit der ein Abzug der bei einer Liquidation anfallenden Körperschaftsteuer, des Solidaritätszuschlags zur Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer begehrt wurde, hatte keinen Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) hat das FA zu Recht die auf die stillen Reserven im Grundstücks-Buchwert entfallende latente Ertragsteuerbelastung nicht wertmindernd berücksichtigt. Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG dürfe die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft nicht unterschritten werden. Der so definierte Substanzwert bilde bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften die untere Grenze. Die latenten Steuern könnten auch dann nicht berücksichtigt werden, wenn der sog. Liquidationswert anzusetzen wäre. Insoweit komme es nicht darauf an, ob eine entsprechende Absicht, die Klägerin zu liquidieren, bereits am Bewertungsstichtag bestanden habe.

6 Das FA hat in der mündlichen Verhandlung vor dem FG vom 20. Januar 2015 den angefochtenen Feststellungsbescheid nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung im Hinblick auf die seinerzeit anhängige Verfassungsbeschwerde 1 BvR 1432/10 gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17. Februar 2010 II R 23/09 (BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641) für vorläufig erklärt. Das FG-Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1000.

7 Mit der Revision rügen die Kläger die unzutreffende Auslegung des § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG. Zudem beruhe das Urteil auf der Verletzung von Verfahrensrecht, da das FG den Kläger nicht förmlich zu seiner Liquidationsabsicht vernommen habe.

8 Die Kläger beantragen,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid vom 20. Januar 2015 über die Feststellung des Anteilswerts und des Verwaltungsvermögenswerts auf den 21. Juni 2012 dahingehend zu ändern, dass beide Werte um latente Ertragsteuern in Höhe von 262.766 € herabgesetzt werden.

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--). Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die zukünftig anfallenden Steuern bei der gesonderten Feststellung des Werts der Anteile an der Klägerin und des Verwaltungsvermögens nicht zu berücksichtigen sind.

11 1. Anteile an Kapitalgesellschaften, für die ein Kurswert nach § 11 Abs. 1 BewG nicht gegeben ist, sind nach § 157 Abs. 4 BewG unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag gemäß § 11 Abs. 2 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Das für die Bewertung zuständige Finanzamt stellt auch die Summen der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 5 ErbStG und des jungen Verwaltungsvermögens i.S. des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG gesondert fest, wenn diese Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung im Sinne dieser Vorschrift von Bedeutung sind (§ 13b Abs. 2a Satz 1 ErbStG).

12 a) Liegen keine zeitnahen Verkäufe vor, aus denen der gemeine Wert abgeleitet werden könnte, ist dieser nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. Zur Berücksichtigung der Ertragsaussichten kann nach §§ 199 bis 203 BewG das vereinfachte Ertragswertverfahren angewandt werden (§ 11 Abs. 2 Satz 4 BewG).

13 b) Nach § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 BewG darf die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft nicht unterschritten werden. Dieser Substanzwert

bildet bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften die untere Grenze. Der sog. Liquidationswert stellt nur eine besondere Ausprägung des Substanzwerts dar (vgl. BTDrucks 16/7918, S. 38; Mannek in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 11 BewG Rz 430 ff.; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 11 Rz 40). Er ist als Barwert der erzielbaren Nettoerlöse abzüglich Schulden und Liquidationskosten zu ermitteln (Mannek, a.a.O., § 11 BewG Rz 430) und kann in den Fällen angesetzt werden, in denen feststeht, dass die Gesellschaft nicht weiter betrieben werden soll (so BTDrucks 16/7918, S. 38), oder in denen sich die Gesellschaft in Liquidation befindet (so R B 11.3 Abs. 9 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011).

14 c) Bei der Ermittlung des Substanzwerts werden nach § 11 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 103 BewG Schulden und sonstige Abzüge, die nach § 95 Abs. 1 BewG zum Betriebsvermögen gehören, berücksichtigt, soweit sie mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des Betriebsvermögens im Sinne dieses Gesetzes in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Das Betriebsvermögen umfasst nach § 95 Abs. 1 BewG alle Teile eines Gewerbebetriebs i.S. des § 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Der Umfang des Betriebsvermögens richtet sich demnach weitgehend danach, was ertragsteuerrechtlich dem Betriebsvermögen zugerechnet wird (BFH-Urteil vom 17. Mai 2000 II R 2/98, BFHE 191, 399, BStBl II 2000, 456, m.w.N.). Zum Betriebsvermögen zählen daher grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstigen Abzüge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, soweit das Gesetz nicht ausdrücklich etwas anderes vorschreibt oder zulässt. Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen rechnen hierzu u.a. alle Schulden und sonstigen Abzüge, die in der Steuerbilanz ausgewiesen sind (BFH-Urteil in BFHE 191, 399, BStBl II 2000, 456).

15 d) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auch für die Steuerbilanz zu beachten (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 25. Januar 2017 I R 70/15, BFHE 257, 66, BStBl II 2017, 780, Rz 21, m.w.N.). Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen entweder das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraus, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Ist die Verpflichtung am maßgebenden Stichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden, so kann eine Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass die Verpflichtung wirtschaftlich vor dem Stichtag verursacht ist. Die wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit setzt voraus, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt. Maßgebend ist hiernach die wirtschaftliche Bewertung des Einzelfalls im Lichte der rechtlichen Struktur des Tatbestands, mit dessen Erfüllung die Verbindlichkeit entsteht (BFH-Urteil in BFHE 257, 66, BStBl II 2017, 780, Rz 22, m.w.N.).

16 e) Nach diesen Grundsätzen ist die zukünftige ertragsteuerrechtliche Belastung aufgrund einer im Bewertungszeitpunkt (§§ 9 und 11 ErbStG) lediglich beabsichtigten, aber noch nicht beschlossenen Liquidation der Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung des Substanzwerts als Mindestwert nicht wertmindernd zu berücksichtigen. Steuern, die aufgrund der Liquidation und der damit zusammenhängenden Aufdeckung stiller Reserven entstehen könnten, sind im Bewertungszeitpunkt weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen in der Steuerbilanz auszuweisen. Dem Ausweis als Verbindlichkeiten steht entgegen, dass diese Steuern zu diesem Zeitpunkt noch nicht entstanden sind. Rückstellungen können nicht gebildet werden, weil zum Bewertungsstichtag das Entstehen nicht überwiegend wahrscheinlich ist. Bei einer im Bewertungszeitpunkt lediglich beabsichtigten Liquidation lässt sich noch nicht absehen, ob, wann und in welcher Höhe es zu einer tatsächlichen steuerlichen Belastung kommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 1995 II R 37/92, BFH/NV 1996, 106, unter II.1.b). Aufgrund einer bloßen Liquidationsabsicht sind zudem die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen von Ertragsteuern auf einen etwaigen künftigen Liquidationsgewinn noch nicht erfüllt.

17 f) Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), wonach bei der stichtagsbezogenen Bewertung von Vermögensgegenständen für Zwecke des Zugewinnausgleichs zukünftige Ertragsteuern aus der Veräußerung einer freiberuflichen Praxis unabhängig davon zu berücksichtigen sind, ob die Veräußerung tatsächlich beabsichtigt ist (vgl. BGH-Urteil vom 9. Februar 2011 XII ZR 40/09, BGHZ 188, 282), steht der Nichtberücksichtigung von zukünftig entstehenden Steuern im Rahmen der Ermittlung des Substanzwerts nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG nicht entgegen.

18 Der BGH ermittelt den Wert der freiberuflichen Praxis danach, was im Falle einer Veräußerung aus dem Substanzwert und dem Goodwill zu erzielen wäre. Bei dieser Bewertungsmethode, die auf den zu erzielenden

Veräußerungsgewinn abstellt, dürfe nicht außer Betracht bleiben, dass wegen der damit verbundenen Auflösung der stillen Reserven dem Verkäufer wirtschaftlich nur der um die fraglichen Steuern verminderte Erlös verbleibe (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 188, 282, Rz 30).

19 Die Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft für Zwecke der Erbschaftsteuer stellt aber nicht auf den etwaig zu erzielenden Veräußerungsgewinn ab. Maßgeblich ist nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG als Mindestwert die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden. Der gemeine Wert wird nach § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei der Ermittlung dieses Preises muss ein möglicher Käufer unterstellt werden, der an dem Erwerb des Wirtschaftsguts in seiner konkreten Beschaffenheit mit der vorgesehenen Verwertungsmöglichkeit interessiert und bereit ist, einen angemessenen, dem inneren Wert entsprechenden Preis zu zahlen (BFH-Urteil vom 29. April 1987 X R 2/80, BFHE 150, 453, BStBl II 1987, 769). Auf den bei einer Veräußerung erzielbaren Gewinn stellt die Vorschrift nicht ab (Knittel in Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 9 BewG Rz 29). Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem BewG erfolgt somit nach anderen Maßstäben als bei der Berechnung des Zugewinnausgleichs.

20 g) Die Berücksichtigung etwaiger zukünftiger Steuerschulden ist auch nicht aus Verfassungsgründen geboten. Einen Verfassungsrechtssatz des Inhalts, dass alle Steuern zur Vermeidung von Lücken oder von Mehrfachbelastung aufeinander abgestimmt werden müssten, gibt es nicht (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 8. Januar 1999 1 BvL 14/98, BStBl II 1999, 152, unter B.II.). In einem Vielsteuersystem lassen sich Doppelbelastungen selbst dann nicht vermeiden, wenn jede Einzelsteuer für sich genommen folgerichtig ausgestaltet ist (BFH-Urteil in BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641, Rz 19). Darin liegt weder ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) noch gegen Art. 14 Abs. 1 GG (BVerfG-Beschluss vom 7. April 2015 1 BvR 1432/10; BFH-Urteil in BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641, Rz 20 f.).

21 2. Ausgehend davon hat das FG im Streitfall die Klage zu Recht abgewiesen. Ein niedrigerer Wert als der vom FA bei der gesonderten Feststellung des Werts der Anteile an der Klägerin und bei der Feststellung des Verwaltungsvermögens zugrunde gelegte Substanzwert kann nicht angesetzt werden. Ob die Erblasserin die Fortführung oder die Liquidation der GmbH beabsichtigte, wirkt sich ebenso wenig auf die Bewertung aus wie eine (etwaige) bereits beim Eintritt des Erbfalls bestehende Liquidationsabsicht des Klägers. Die auf das Vorliegen einer Liquidationsabsicht des Klägers zum Bewertungszeitpunkt bezogene Verfahrensrüge hat somit keine Bedeutung.

22 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de