

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

(BFH Urteil v. 17.06.2020 – II R 43/17)

Der BFH hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass im Rahmen der Bewertung eines Anteils an einer Personengesellschaft für Zwecke der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer das typisierende Aufteilungsschema gemäß § 97 Abs.1a BewG selbst dann anzuwenden ist, wenn der so ermittelte Wert von dem gemeinen Wert der Beteiligung abweicht. Eine Ausnahme besteht nur für den Fall, dass ein niedrigerer Wert durch zeitnahen Verkauf des Anteils oder mittels Gutachten nachgewiesen wird.

Der Entscheidung lag der folgende Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin ist Alleinerbin ihres 2014 verstorbenen Bruders, der mit einem Anteil von 64 % als Kommanditist an der H KG (KG) beteiligt war. Weitere Kommanditisten waren A mit einem Anteil von 31 % und B mit einem Anteil von 5 %. Die KG wurde mit Eintragung im Handelsregister am 30.01.2013 aufgelöst. Zum Todestag des Erblassers – als maßgeblicher Bewertungsstichtag – war noch positives sowie negatives Betriebsvermögen der KG vorhanden. Das Kapitalkonto des Erblassers wies einen positiven Wert von 124.513,94 € auf; die Kapitalkonten von A und B wiesen beide jeweils negative Werte von 84.914,50 € bzw. 36.521,97 € auf. Der Substanzwert der KG betrug -7.265 €.

Die Klägerin ermittelte im Rahmen der Steuererklärung einen Negativwert ihrer Beteiligung, indem sie die Summe der Kapitalkonten vom Substanzwert der KG abzog und von diesem Wert entsprechend der Gewinnbeteiligung des Erblassers 64 % ansetzte.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass eine Saldierung der verschiedenen Kapitalkonten entsprechend dem Aufteilungsverfahren nach § 97 Abs.1a BewG nicht zulässig sei. Das positive Kapitalkonto sei vielmehr vorab dem Erblasser zuzurechnen. Im Ergebnis gelangte das Finanzamt so zu einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 117.894 €, obwohl das Betriebsvermögen und mithin der gemeine Wert der KG einen negativen Wert aufwiesen und sich die Gesellschaft im Stadium der Liquidation befand.

Entscheidungsbegründung:

Der BFH gab dem Finanzamt Recht und begründete seine Entscheidung unter anderem damit, dass die Bewertung eines Anteils an einer Personengesellschaft für Zwecke der Schenkung- bzw. Erbschaftsteuer nicht voraussetze, dass sich die Gesellschaft noch in der werbenden Phase befindet. Vielmehr kommt es einzig darauf an, ob die Gesellschaft zum Bewertungsstichtag – vorliegend dem Todestag – noch positives oder negatives Betriebsvermögen hat.

Hinweis: Selbst im Stadium der Liquidation hat eine Bewertung eines durch Schenkung oder von Todes wegen erworbenen Anteils an einer Personengesellschaft nach Maßgabe von § 97 Abs.1a BewG zu erfolgen.

§ 97 Abs.1a BewG ist durch die Erbschaftsteuerreform 2009 neu gefasst worden und beinhaltet eine typisierende und generalisierende Methode zur Ermittlung des gemeinen Werts eines Anteils an einer Personengesellschaft mit dem Ziel einer vereinfachten und schematischen Wertermittlung für den Steuerpflichtigen und die Finanzbehörden.

Die Wertermittlung erfolgt in mehreren Schritten:

- Zunächst wird der gemeine Wert des Betriebsvermögens der Personengesellschaft insgesamt ermittelt. Gemäß § 109 Abs.2 BewG in Verbindung mit § 11 Abs.2 BewG ist im Wege des vereinfachten Ertragswertverfahrens der Ertragswert zu errechnen; der Substanzwert stellt dabei den Mindestwert dar.
- Anschließend wird der so ermittelte Wert dann mittels des in § 97 Abs.1 a BewG vorgesehenen Aufteilungsschemas auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt:
 - Schritt 1: Die einzelnen Kapitalkonten sind vorab den jeweiligen Gesellschaftern zuzurechnen.
 - Schritt 2: Die Summe der Kapitalkonten wird von dem errechneten Ertrags- bzw. Substanzwert abgezogen; der verbleibende Wert wird entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt.
 - Schritt 3: Der gemeine Wert des Sonderbetriebsvermögens wird ermittelt und den jeweiligen Gesellschaftern getrennt zugerechnet.
- Die Summe der in Schritt 1 bis 3 ermittelten Werte bildet letztendlich den steuerlich relevanten Wert des erworbenen Anteils an der Personengesellschaft.

Im zugrunde liegenden Fall war das Kapitalkonto des Erblassers in Höhe von 124.513,94 € im ersten Schritt dem Erblasser zuzurechnen und sodann mit dem im zweiten Schritt ermittelten Wert in Höhe von -6.619,- € zu addieren. Sonderbetriebsvermögen war nicht vorhanden. Im Ergebnis gelangte der BFH, wie zuvor auch das Finanzamt, zu einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 117.894,76 €. Eine Erbschaftsteuerbelastung seitens der Klägerin entstand also, obwohl tatsächlich keine Bereicherung vorhanden war, denn der gemeine Wert des Betriebsvermögens der Gesellschaft insgesamt war negativ.

Auch wenn bei der Gesellschaft in der Liquidationsphase zum Bewertungsstichtag tatsächlich kein zu verteilendes Vermögen mehr vorhanden ist und ein Kaufpreis für den Anteil an der Personengesellschaft nicht (oder nicht in der Höhe) hätte erzielt werden können, so ist die Bewertung des Anteils dennoch zwingend nach dem in § 97 Abs.1a BewG vorgeschriebenen Aufteilungsschema vorzunehmen. Sobald das positive Kapitalkonto des Erblassers den in Schritt zwei ermittelten negativen Wert übersteigt, führt dies unweigerlich zu einer erbschaft- bzw. schenkungssteuerrelevanten Bereicherung, da die Vorwegzurechnung der einzelnen Kapitalkonten auf die einzelnen Gesellschafter stattfinden muss. Kommt es so zu einer Abweichung vom gemeinen Wert, sei dies laut BFH aufgrund der typisierenden Bewertungsmethoden hinzunehmen. Hierbei komme es auch nicht darauf an, ob ein Auszahlungsanspruch in Höhe des positiven Kapitalkontos tatsächlich besteht oder ob dieser

realisierbar ist. Irrelevant sei auch, ob ein Gesellschafter mit negativem Kapitalkonto nachschusspflichtig ist oder ob eine solche Verpflichtung wegen der beschränkten Haftung des Kommanditisten ohnehin ausgeschlossen ist.

Hinweis: Eine Vorabzurechnung eines positiven Kapitalkontos muss auch dann erfolgen, wenn tatsächlich kein Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden ist und ein Kaufpreis nicht erzielt werden kann.

Der BFH stellt in seiner Entscheidung unmissverständlich klar, dass ein Abschlag vom positiven Kapitalkonto aufgrund negativer Kapitalkonten anderer Gesellschafter entsprechend des eindeutigen Wortlauts des § 97 Abs.1a BewG nicht in Betracht kommt. Die Anwendung der Norm und das dort verankerte Bewertungsschema seien nur dann ausnahmsweise ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige den niedrigeren gemeinen Wert des Anteils nachweist. Ein solcher Nachweis gelingt durch zeitnahen Verkauf der Beteiligung oder mittels Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen.

Hinweis: Die Anwendung des Aufteilungsschemas ist nur dann ausnahmsweise ausgeschlossen, wenn der niedrigere gemeine Wert durch Verkauf oder Gutachten nachgewiesen wird.

Anmerkung:

Schlussendlich erscheint die Entscheidung des BFH fragwürdig, wenn man zu Ungunsten des Steuerpflichtigen einzig aus Gründen der vereinfachten und generalisierten Wertermittlung im Ergebnis zu einem steuerpflichtigen Erwerb gelangt, obwohl der Steuerpflichtige infolge fehlenden Vermögens im Stadium der Liquidation der Gesellschaft de facto keine Bereicherung erlangt hat und ein Verkaufserlös zudem und gerade deshalb nicht erzielt werden kann.

Da in solchen Fällen ein Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch Verkauf der Beteiligung mangels potentieller Kaufinteressenten wohl kaum gelingen wird, verbleibt dann letzten Endes einzig die Möglichkeit den niedrigeren Wert mittels Sachverständigengutachten nachzuweisen.