

ERBSCHAFTSTEUER

**Bewertung einer Gesellschafterforderung
im Sonderbetriebsvermögen**

von WP StB Dipl.-Kfm. Gerrit Grewe, Berlin

Im Streitfall stand zur Debatte, ob eine Forderung des Erblassers und Kommanditisten gegen seine KG, die mit einem Rangrücktritt versehen und faktisch wertlos war, Teil des Nachlasses ist, und wenn ja, in welcher Höhe. Der Erblasser konnte die Forderung nur geltend machen, soweit sie aus künftigem Nettovermögen befriedigt werden kann. |

Sachverhalt

Die Klägerin K ist die Ehefrau und Alleinerbin des Erblassers E. Dieser war mit einer Einlage von 49 % Kommanditist der B-GmbH & Co. KG (B-KG), die ihm gegenüber eine Verbindlichkeit passiviert hatte. In der Sonderbilanz der B-KG wurde eine entsprechende Forderung des E ausgewiesen. Für diese Forderung vereinbarte E mit der B-KG einen Rangrücktritt. Danach hat sich E verpflichtet, seine Forderung nur geltend zu machen, wenn sie aus künftigem Nettovermögen – Jahresüberschüsse oder sonstiges die Schulden übersteigendes Vermögen – befriedigt werden kann. E verstarb im Mai 2002.

Das FA setzte bei der Festsetzung der ErbSt die Forderung des E gegen die KG in voller Höhe sowohl als Verbindlichkeit der KG als auch als Forderung gegen die KG an, da die Steuerbilanzwerte maßgeblich seien. Das FG Düsseldorf (12.11.14, 4 K 314/14 Erb, EFG 15, 999) folgte dem FA. Eine Wertberichtigung der Forderung scheide nach dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung aus.

Mit der Revision vertrat K die Ansicht, dass nach § 5 Abs. 2a EStG wegen des Rangrücktritts weder die Forderung des E gegen die KG noch die entsprechende Verbindlichkeit der KG anzusetzen seien.

Leitsatz: BFH 28.9.16, II R 64/14

1. Für die Bestands- und Wertermittlung des Betriebsvermögens für Zwecke der ErbSt sind bis zum 31.12.08 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 (SBV) 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. (Abruf-Nr. 190266)


ENTSCHEIDUNG
Bundesfinanzhof

Umstritten:
Wertminderung
der Rangrücktritts-
forderung

FA und FG: Keine
Wertberichtigung,
Steuerbilanzwert
maßgeblich


IHR PLUS IM NETZ
erbbstg.iww.de
Abruf-Nr. 190266

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Nach § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 2 BewG, § 109 Abs. 1 BewG a. F. (Streitjahr 2002) sind bei bilanzierenden Steuerpflichtigen die zu dem Gewerbebetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter sowie das SBV mit den Steuerbilanzwerten anzusetzen.

Eine in der Sonderbilanz zu bildende Forderung des Gesellschafters wird in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft wie Eigenkapital behandelt. Selbst wenn diese Forderung wertlos ist, folgt aus der Behandlung als Eigenkapital, dass eine Wertberichtigung nicht in Betracht kommt, solange die Gesellschaft besteht. Der Verlust im SBV wird erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerschaft realisiert (BFH 17.4.13, II R 12/11, ErbBstg 13, 245). Allein die Vermögenslosigkeit des Schuldners führt nicht dazu, dass eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen ist (BFH 15.4.15, I R 44/14, BStBl II 15, 769).

Ein Passivierungsverbot kann sich aber aus § 5 Abs. 2a EStG ergeben. Danach sind für Verpflichtungen, die nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllen sind, in der Steuerbilanz Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind (BFH 15.4.15, I R 44/14, BStBl II 15, 769). Eine Verbindlichkeit ist danach 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. Die Situation des Schuldners gleicht der eines Schuldners, dem eine Verbindlichkeit gegen Besserungsschein erlassen wurde. Beide müssen die Verbindlichkeit nur aus künftigen Gewinnen erfüllen. An diesem Ergebnis ändert sich nichts, wenn die Forderung auch aus einem eventuellen Liquidationsüberschuss bedient werden muss (BFH 30.11.11, I R 100/10, BStBl II 12, 332).

§ 5 Abs. 2a EStG ist aber auf Rangrücktrittsvereinbarungen nicht anwendbar, wenn die Verbindlichkeit auch aus sonstigem Vermögen, dem freien Vermögen, zu tilgen ist (BFH 30.11.11, I R 100/10, BStBl II 12, 332; BFH 15.4.15, I R 44/14, BStBl II 15, 769). Der Schuldner bleibt verpflichtet, die Schuld aus künftig von ihm erwirtschafteten Gewinnen oder seinem die anderen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen zu bedienen. Der Nichtausweis der Verbindlichkeit würde gegen den Vorsichtsgrundsatz sowie das Gebot des vollständigen Ausweises bestehender Risiken verstoßen. Im Streitfall fällt die Rangrücktrittsvereinbarung nicht unter § 5 Abs. 2a EStG, da die Forderung des E auch aus sonstigem die Schulden übersteigendem Vermögen zu tilgen ist.

Relevanz für die Praxis

Nach § 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG sind die Wirtschaftsgüter des SBV seit dem 1.1.09 mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Für den Fall einer Pensionszusage kann diese Regelung nachteilig sein: Erwirbt die Witwe des persönlich haftenden Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft mit dessen Tod einen Pensionsanspruch, ist derselbe erbschaftsteuerrechtlich auf den Todeszeitpunkt als SBV der Gesellschafter-Witwe anzusetzen (BFH 5.5.10, II R 16/08, ErbBstg 10, 227). Der gemeine Wert eines Pensionsanspruchs dürfte angesichts des nachhaltig niedrigen Zinsniveaus spürbar höher sein als der Steuerbilanzwert.

BFH: Ansatz des Steuerwerts in voller Höhe ist richtig

Verlust im SBV wird erst realisiert, wenn Mitunternehmerschaft beendet wird

Passivierungsverbot nach § 5 Abs. 2a EStG?

Passivierungsverbot greift hier nicht

Beispiel Pensionsanspruch einer Gesellschafter-Witwe