
Datum: 20.10.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3022/16 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:1020.4K3022.16F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- Die Klägerin ist die Schwester des Erblassers. Der Erblasser war Kommanditist der H GmbH & Co. KG (H KG). Weitere Kommanditisten waren O und R. Persönlich haftende Gesellschafterin der H KG war die H GmbH. 1
- Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 17. Dezember 2012 verkaufte und übertrug die H KG ihr Anlagevermögen einschließlich aller immaterieller Vermögensgegenstände mit Ausnahme ihrer Anteile an verbundenen Unternehmen sowie ihrer Forderungen diesen gegenüber mit Wirkung ab dem 1. Januar 2013 an die A GmbH & Co. KG. Ferner verkaufte die H KG ihr Vorratsvermögen mit Wirkung ab dem 1. Januar 2013 an die AA Gesellschaft mbH. Diese trat mit Wirkung ab dem 1. Januar 2013 in die mit der H KG bestehenden Arbeitsverhältnisse ein. Nach B. § 6 des Vertrags sollten die Vertragsverhältnisse der H KG zu ihren Kunden, insbesondere alle Forderungen und Verbindlichkeiten aus im Rahmen ihres Handelsgeschäfts erbrachten Lieferungen und Leistungen, nicht auf die A GmbH & Co. KG übergehen. Nach B. § 7 des Vertrags sollte die A GmbH & Co. KG darüber hinaus nicht in die Vertragsverhältnisse der H KG zu ihren Lieferanten eintreten. 3
- Die Gesellschafter der H KG beschlossen am 21. Dezember 2012 die Auflösung der Gesellschaft. Dies wurde am 30. Januar 2013 in das Handelsregister des Amtsgerichts eingetragen. 4
- Der Erblasser verstarb am 7. Mai 2014. Er wurde von der Klägerin allein beerbt. 5

- Am 7. Mai 2014 wies das für den Erblasser bei der H KG geführte Kapitalkonto einen positiven Wert € auf. Die für die Kommanditisten O und R bei der H KG geführten Kapitalkonten wiesen negative Werte auf. 6
- Das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer gegen die Klägerin zuständige Finanzamt forderte mit Schreiben vom 29. Juli 2015 beim beklagten Finanzamt eine gesonderte Feststellung des Wertes des Anteils des Erblassers an der H KG an. Die Klägerin gab am 10. September 2015 beim beklagten Finanzamt eine Feststellungserklärung ab, mit der sie den Wert des Anteils des Erblassers an der H KG mit einem negativen Wert angab. Hierzu gelangte sie, indem sie das positive Kapitalkonto des Erblassers mit den negativen Kapitalkonten der anderen Kommanditisten zusammenrechnete. 7
- Das beklagte Finanzamt stellte mit Bescheid vom 18. Februar 2016 der Klägerin gegenüber den Wert des Anteils des Erblassers an der H KG auf den 7. Mai 2014 fest. Dabei folgte es im Wesentlichen den Angaben der Klägerin in ihrer Feststellungserklärung, rechnete das positive Kapitalkonto des Erblassers jedoch nicht mit den negativen Kapitalkonten der anderen Kommanditisten zusammen. 8
- Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch trug die Klägerin vor: Die H KG sei zum Todestag des Erblassers überschuldet gewesen. Der Anteil des Erblassers an der Gesellschaft sei deshalb mit 0 € anzusetzen. Die H KG habe im Jahr 2013 ihr Handelsgeschäft aufgegeben und die Liquidation eingeleitet. Wertzuwächse seien nicht mehr zu erwarten gewesen. Eine Rückzahlung der Einlage des Erblassers sei aus diesem Grunde ausgeschlossen gewesen. Ein fremder Dritter hätte für den Anteil des Erblassers nur einen Betrag gezahlt, der dem saldierten Wert der Kapitalkonten sämtlicher Kommanditisten entsprochen hätte. 9
- Das beklagte Finanzamt wies den Einspruch mit Entscheidung vom 21. September 2016 zurück und führte aus: Nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. a des Bewertungsgesetzes (BewG) sei dem jeweiligen Gesellschafter das Kapitalkonto aus der Gesamthandsbilanz vorweg zuzurechnen. Deshalb könne es zu einem positiven Wert für einen Anteil am Betriebsvermögen kommen, auch wenn der Wert des Betriebsvermögens insgesamt negativ sei. Einem Kommanditisten könne kein negativer Wert des Gesamthandvermögens zugerechnet werden, wenn er seine Einlage geleistet habe und nicht nachschusspflichtig sei. 10
- Die Klägerin trägt mit ihrer Klage vor: Am Todestag des Erblassers habe kein Betriebsvermögen mehr vorgelegen. Die H KG habe zum 31. Dezember 2012 ihre werbende Tätigkeit eingestellt und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten, um ihr Unternehmen identitätswahrend fortführen zu können. Sie habe sich nur noch vermögensverwaltend mit der Einziehung offener Forderungen und der Tilgung ihrer Verbindlichkeiten befasst. Das Anlagevermögen der Gesellschaft habe sich am 31. Dezember 2013 auf 0 € belaufen. Sie habe am 31. Dezember 2013 über einen geringen Bestand an fertigen Erzeugnissen und Waren verfügt. Zum 31. Dezember 2014 habe dieser Wert 0 € betragen. Die H KG habe zum 31. Dezember 2014 zwar noch sonstige Vermögensgegenstände ausgewiesen. Hierin sei jedoch eine Forderung gegenüber der H & X GmbH & Co. KG enthalten gewesen, die zum Todestag des Erblassers wertlos gewesen sei. Auch diese Gesellschaft sei überschuldet gewesen. Ihre Gesellschafter hätten Anfang des Jahres 2013 die Auflösung der Gesellschaft beschlossen. Die von der H KG zum 31. Dezember 2014 noch ausgewiesenen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen setzten sich aus Kosten für die Beratung durch Rechtsanwälte hinsichtlich des Abschlusses des Unternehmenskaufvertrags, Steuerberatungskosten und geringfügigen Kosten für die vorübergehende Einlagerung von Wirtschaftsgütern zusammen, die nicht an die Erwerberin des Unternehmens verkauft worden seien. Die H KG habe deshalb bereits zum 31. 11

Dezember 2013 ihren Geschäftsbetrieb eingestellt. Geschäftsräume, die Lagerhalle und das Verwaltungsgebäude nebst Parkplatz seien verkauft gewesen. Die Gesellschafter hätten mit dem von ihnen gefassten Auflösungsbeschluss auch die Aufgabe des Betriebs der Gesellschaft kundgetan. Das sei in den in der Folgezeit für die H KG abgegebenen Feststellungserklärungen zum Ausdruck gebracht worden. Die Mitunternehmerschaft des Erblassers sei durch die Betriebsaufgabe und die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen der Gesellschaft beendet worden. Er habe kein Mitunternehmerisiko mehr getragen und keine Mitunternehmerinitiative mehr entfalten können. Seine Forderung gegen die H KG sei daher am Bewertungsstichtag wertlos gewesen.

Der gemeine Wert des Anteils des Erblassers an der H KG habe jedenfalls nur 0 € betragen, weil das positive Kapitalkonto des Erblassers mit den negativen Kapitalkonten der anderen Kommanditisten zusammenzurechnen sei. Da den anderen Kommanditisten im Ergebnis kein negativer Wert zugerechnet werden könne, käme es andernfalls zu einer Überbewertung der Gesellschaft. Zum Bilanzstichtag der H KG habe festgestanden, dass die anderen Kommanditisten mangels zukünftig zu erzielender Gewinne ihre negativen Kapitalkonten niemals hätten wieder ausgleichen müssen. 12

Die Klägerin beantragt, 13

- 1. den Feststellungsbescheid vom 18. Februar 2016 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. September 2016 dergestalt zu ändern, dass der Wert des Anteils des Erblassers an der H KG mit 0 € festgestellt wird; 145
- 2. hilfsweise die Revision zuzulassen. 16

Das beklagte Finanzamt beantragt, 17

- 1. die Klage abzuweisen; 189
- 2. hilfsweise die Revision zuzulassen. 20

Zur Begründung trägt es vor: Die H KG habe ihren Gewerbebetrieb nicht vollständig veräußert. Sie habe vielmehr noch laufende Geschäfte abgewickelt und vorhandenes Umlaufvermögen verkauft. Die Gesellschaft habe auch noch nach dem Abschluss des Kaufvertrags vom 17. Dezember 2012 in den von ihr abgegebenen Feststellungserklärungen nicht die Aufgabe ihres Gewerbebetriebs erklärt. Die Klägerin habe den Gegenstand des Unternehmens der H KG in der von ihr am 10. September 2015 abgegebenen Feststellungserklärung zudem mit dem Handel von Holz und artverwandten Baustoffen angegeben. Im Übrigen sei der Wert des Anteils des Erblassers an der H KG in Anwendung des § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG zutreffend ermittelt worden. 21

Entscheidungsgründe: 22

Die Klage ist unbegründet. Der Feststellungsbescheid vom 18. Februar 2016 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. September 2016 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in Ihren Rechten. Das beklagte Finanzamt hat den Wert des Anteils des Erblassers an der H KG zu Recht mit einem positiven Wert festgestellt 23

24

Rechtsgrundlage für die angefochtene Feststellung ist § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl I, 230), zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl I, 4318). Danach ist der Wert eines Anteils am Betriebsvermögen gesondert festzustellen, wenn er für die Erbschaftsteuer von Bedeutung ist. Nach § 95 Abs. 1 BewG umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs i.S. des § 15 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Einen Gewerbebetrieb bilden nach § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG insbesondere alle Wirtschaftsgüter, die Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG gehören.

Anders als die Klägerin meint, handelte es sich bei dem Anteil des Erblassers an der H KG am Bewertungsstichtag (§§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 11, 12 Abs. 5 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes - ErbStG -) um Betriebsvermögen i.S. der §§ 95 Abs. 1, 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1, 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG. Die Annahme von Betriebsvermögen setzt nicht voraus, dass sich der Betrieb noch in einer werbenden Phase befindet. Vielmehr liegt Betriebsvermögen über das Ende der werbenden Tätigkeit einer Personengesellschaft hinaus so lange vor, wie an dem jeweiligen Stichtag noch positives oder negatives Betriebsvermögen vorhanden ist (Bundesfinanzhof - BFH -, Urteile vom 17. Februar 1993 II R 25/90, BFHE 171, 311, BStBl II 1993, 584; vom 9. November 1999 II R 45/97, BFH/NV 2000, 686). Zu dem negativen Betriebsvermögen gehören insbesondere betrieblich begründete Verbindlichkeiten (BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 686). Deshalb ist auch für eine Personengesellschaft, deren Auflösung beschlossen ist und die sich im Stadium der Liquidation befindet, noch gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ein Wert festzustellen (vgl. Gebel in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 12 Randnr. 880). Unerheblich ist insoweit, ob die bei der Abwicklung einer Personengesellschaft entstehenden Erträge der Gewerbeertragsteuer und Gewerbekapitalsteuer unterliegen (BFH-Urteil in BFHE 171, 311, BStBl II 1993, 584). Ertragsteuerlich führt die Auflösung einer Kommanditgesellschaft überdies nicht dazu, dass der Betrieb der Personengesellschaft dadurch aufgegeben oder veräußert wird. Die Gesellschaft tritt vielmehr in ein Abwicklungsstadium ein. Sie betreibt in dieser Phase der Verwertung des Gesellschaftsvermögens ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 EStG. Das gilt auch dann, wenn sie jedwede werbende Tätigkeit eingestellt hat (vgl. BFH, Urteil vom 5. Juni 2003 IV R 36/02, BFHE 202, 395, BStBl II 2003, 871).

25

Aus den von der Klägerin genannten Entscheidungen des BFH ergibt sich nichts Abweichendes. In dem Urteil des BFH vom 27. April 1978 IV R 187/74 (BFHE 126, 114, BStBl II 1979, 89) hat dieser vielmehr ausgeführt, dass eine aufgelöste Kommanditgesellschaft auch einkommensteuerrechtlich während des Abwicklungsstadiums ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 EStG betreibt. Ihre Gesellschafter seien weiterhin Mitunternehmer. Die Urteile des BFH vom 3. Oktober 1989 VIII R 142/84 (BFHE 159, 428, BStBl II 1990, 420), vom 26. Februar 1997 X R 31/95 (BFHE 183, 65, BStBl II 1997, 561), vom 16. Dezember 1997 VIII R 11/95 (BFHE 185, 205, BStBl II 1998, 379) und vom 20. Februar 2003 III R 34/01 (BFHE 201, 507, BStBl II 2003, 700) betreffen nur den Tatbestand des § 16 EStG. Die Urteile des BFH vom 24. April 1980 IV R 68/77 (BFHE 131, 70, BStBl II 1980, 658) und vom 20. November 2003 IV R 5/02 (BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464) beziehen sich lediglich auf die Frage, ob eine Kommanditgesellschaft nach der Einstellung ihrer werbenden Tätigkeit während der Liquidation noch gewerbsteuerpflichtig ist.

26

Nach dem eigenen Vortrag der Klägerin war bei der H KG am Bewertungsstichtag des 7. Mai 2014 noch positives und negatives Betriebsvermögen vorhanden. Die Gesellschaft hat zum 31. Dezember 2013 und 2014 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ausgewiesen.

27

Darüber hinaus hat die H KG zum 31. Dezember 2014 sonstige Vermögensgegenstände ausgewiesen. Die Klägerin behauptet zwar, hierin sei eine Forderung gegenüber der H & X Grundstücksverwaltung GmbH & Co. KG enthalten gewesen, die zum Todestag des Erblassers wertlos gewesen sei. Dahinstehen kann, ob die Forderung der H KG gegenüber der H & X Grundstücksverwaltung GmbH & Co. KG wirklich wertlos war. Jedenfalls verfügte die H KG dann noch über sonstige Vermögensgegenstände. Die H KG verfügte ferner zum 31. Dezember 2014 über einen Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten. Die von der H KG zum 31. Dezember 2014 ausgewiesenen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind als negatives Betriebsvermögen gleichfalls zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 686).

Das beklagte Finanzamt hat den Wert des Anteils des Erblassers an der H KG zutreffend ermittelt. Nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 Buchst. a BewG ist der gemeine Wert eines Anteils am Betriebsvermögen einer in § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG genannten Personengesellschaft dergestalt zu ermitteln und aufzuteilen, dass die Kapitalkonten aus der Gesamthandsbilanz dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen sind. Nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung („dem jeweiligen Gesellschafter vorweg zuzurechnen“) ist es nicht zulässig, ein positives Kapitalkonto des Gesellschafter, dessen Anteil zu bewerten ist, mit den negativen Kapitalkonten anderer Kommanditisten zu saldieren. Insbesondere ist hiernach eine Bereinigung des dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnenden positiven Kapitalkontos mit etwaigen negativen Kapitalkonten anderer Gesellschafter nicht vorgesehen (vgl. in diesem Sinne auch Wälzholz in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, BewG, 4. Aufl., § 97 Randnr. 36 Beispiel 5 sowie - nichttragend - Finanzgericht Köln, Urteil vom 5. Februar 2009 9 K 3686/07, EFG 2009, 1523). Im Rahmen von § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ist vielmehr nur der Anteil des Erblassers zu bewerten, der Gegenstand des Erwerbs (§ 12 Abs. 5 ErbStG) ist (Wälzholz in Viskorf/Knobel/Schuck/Wälzholz, BewG, § 97 Randnr. 27). Maßgebend ist hierbei nur der Wert des Anteils des Erblassers am Bewertungsstichtag (§ 12 Abs. 5 ErbStG). Es kommt mithin nicht darauf an, wie sich die Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft nach dem Bewertungsstichtag (§§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 11, 12 Abs. 5 ErbStG) auseinandersetzen (§§ 155 Abs. 1, 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs - HGB -). Gemäß § 155 Abs. 1 HGB sind nämlich erst nach der Berichtigung der Schulden etwaige aktive und passive Liquidationsanteile unter den Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft auszugleichen (vgl. Habersack in Staub, HGB, 5. Aufl., § 155 Randnr. 13).

28

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

29