Urteil vom 14. Januar 2010, IV R 13/06

Fehlen der hinreichenden Darstellung des Tatbestandes im FG-Urteil - Sonderrücklagen gemäß § 36 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 27 Abs. 2 Satz 3, Abs. 4 sowie § 17 Abs. 4 Satz 3 DMBilG als Bestandsteile des Buchwerts des Betriebsvermögens - Passivierungsverbot nach § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG - Veräußerung eines Mitunternehmeranteils und Veräußerungsgewinn - Abstockung der Buchwerte

BFH IV. Senat

DMBilG § 16 Abs 3, DMBilG § 17 Abs 4 S 3, DMBilG § 27 Abs 2 S 3, DMBilG § 27 Abs 4, DMBilG § 36 Abs 1 S 2, EStG § 16 Abs 2, FGO § 105 Abs 2 Nr 4, FGO § 105 Abs 3, BGB § 516 Abs 1, EStG § 6 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 30. November 2005, Az: 2 K 623/01

Leitsätze

1. NV: Fehlt es im FG-Urteil an der hinreichenden Darstellung des Tatbestandes, so ist dieser Verfahrensmangel im Revisionsverfahren von Amts wegen zu berücksichtigen und führt zur Aufhebung des FG-Urteils .

2. NV: Im Tatbestand müssen sämtliche für das FG entscheidungserheblichen Tatsachen zumindest in knapper Form ausdrücklich angegeben werden, ggf. ergänzt durch Bezugnahme auf bestimmte Urkunden. Eine solche Bezugnahme darf indes nicht entscheidungserhebliche tatsächliche Feststellungen ersetzen .

3. NV: Sonderrücklagen gemäß § 36 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 27 Abs. 2 Satz 3, Abs. 4 sowie § 17 Abs. 4 Satz 3 DMBilG sind Bestandteile des Buchwerts des Betriebsvermögens .

4. NV: An den Voraussetzungen des Passivierungsverbots des § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG fehlt es, wenn in der Rangrücktrittsvereinbarung vereinbart worden ist, dass unabhängig von der Ertragslage der Schuldnerin die künftigen Erlöse aus der Veräußerung nicht betriebsnotwendigen Vermögens zur Tilgung der Altverbindlichkeit heranzuziehen sind. Die betroffenen Altverbindlichkeiten sind in vollem Umfang und nicht nur in Höhe der voraussichtlichen Verpflichtung zur Abführung der Erlöse aus der Veräußerung nicht betriebsnotwendigen Vermögens zu passivieren .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, die durch formwechselnde Umwandlung nach §§ 23 ff. des Landwirtschaftsanpassungsgesetzes (LwAnpG) aus einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft (LPG) hervorgegangen ist; die Umwandlung wurde am 13. Februar 1992 in das Handelsregister eingetragen. Die Beigeladenen zu 1. bis 3. sind Kommanditisten, die Beigeladenen zu 4. bis 11. waren Kommanditisten der Klägerin. Die Klägerin ermittelte den Gewinn für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (1. Juli bis 30. Juni) durch Betriebsvermögensvergleich.

2 Die LPG hatte Verbindlichkeiten aus vor dem Inkrafttreten der Währungsunion zum 1. Juli 1990 bestehenden Kreditverhältnissen (Altkredite). Im Jahr 1992 schloss die Klägerin mit den Gläubigern der Altkredite Rangrücktrittsvereinbarungen. Danach traten die Gläubiger mit der Gesamtheit der Altforderungen hinter die Forderungen aller anderen gegenwärtigen und künftigen Gläubiger in der Weise zurück, dass die Kapitalforderung nebst bestehenden und zukünftigen Zinsansprüchen nur aus sonst entstehenden Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss sowie aus Erlösen aus dem Verkauf betrieblich nicht benötigter Anlagegüter zu bedienen waren. Die Klägerin passivierte für die Altkreditverbindlichkeiten in ihren Bilanzen zunächst einen "Sonderposten aus Rangrücktrittsvereinbarung". In ihrer Bilanz zum 30. Juni 1995 buchte sie diese Verbindlichkeiten in eine "Rücklage gemäß § 16 Abs. 3 DMBilG/RRV" um.

3 Außerdem wies die Klägerin in ihren Bilanzen zum 30. Juni der Jahre 1992 bis 1995 jeweils eine Sonderrücklage gemäß § 17 Abs. 4 Satz 3 des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (DMBilG) aus.

4 Nach dem Tatbestand des Urteils des Finanzgerichts (FG) erwarb der Beigeladene zu 1. zum 30. September 1992 den Kommanditanteil des Beigeladenen zu 4., zum 3. Januar 1993 die Anteile des Beigeladenen zu 7. und des Beigeladenen zu 11. sowie zum 26. Juni 1993 den Anteil des Beigeladenen zu 8. Der Beigeladene zu 2. übernahm zum 30. September 1992 den Anteil des Beigeladenen zu 5. und die Beigeladene zu 3. zum selben Stichtag den Anteil des Beigeladenen zu 6. Die Kaufpreise für die übertragenen Anteile setzten sich jeweils aus Barbeträgen und der Übernahme noch ausstehender Einlagen zusammen. Die Beigeladene zu 9., die Ehefrau und Rechtsnachfolgerin des im November 1994 verstorbenen Kommanditisten B, beendete das Gesellschaftsverhältnis zum 30. Juni 1994. Die Erben erhielten die eingezahlte Kommanditeinlage in Höhe von 3.000 DM. Der Beigeladene zu 10. schied mit "interner Wirkung" zum 30. Juni 1993 aus der Klägerin aus. Er wurde in Höhe des "Abfindungsbetrags nach § 44 LwAnpG" abgefunden.

5 Die Klägerin behandelte diese Vorgänge als unentgeltlich. Nach einer Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, die Beigeladenen zu 4. bis 11. hätten ihre Kommanditanteile veräußert und ermittelte für sie Veräußerungsverluste. Für die Beigeladenen zu 1. bis 3. stellte das FA Ergänzungsbilanzen auf, in denen es in Höhe der Veräußerungsverluste der Beigeladenen zu 4. bis 8. und 11. negative Firmenwerte passivierte und ein Minderkapital in nämlicher Höhe aktivierte. Das Ausscheiden der Beigeladenen zu 9. und 10. berücksichtigte das FA durch den Ansatz eines entsprechenden negativen Firmenwerts in der Prüferbilanz für die Klägerin. Die Veräußerungsverluste ergaben sich nach dem Tatbestand des Urteils des FG u.a. aus einer von der Betriebsprüfung angesetzten Sonderrücklage nach § 36 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 27 Abs. 2 Satz 3 DMBilG wegen Wertdifferenzen bei den Gebäuden, den unfertigen Erzeugnissen und anderen Posten in Höhe von rd. 2 Mio. DM sowie "der Aktivierung" der Altkreditverbindlichkeiten. Das FA änderte die Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre 1992 bis 1995 entsprechend.

6 Die hiergegen gerichteten Einsprüche hatten insoweit Erfolg, als das FA die Altkreditverbindlichkeiten entsprechend dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 1. Juli 1997 IV B 2 -S 1901- 46/97 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1997, 1574) in Höhe von 19.000 DM als Verbindlichkeit ansetzte, da sie in diesem Umfang aus den Erlösen aus der Veräußerung nicht betriebsnotwendigen Anlagevermögens zu bedienen waren; im Übrigen wies das FA die Einsprüche zurück. Der Einspruchsentscheidung legte das FA geänderte Prüfer-Ergänzungsbilanzen zugrunde, in denen es anstelle negativer Firmenwerte die Buchwerte des Anlagevermögens der Klägerin herabsetzte und die anteiligen Altkreditverbindlichkeiten als Ausgleichsposten passivierte. Auch in der Prüferbilanz für die Klägerin setzte es keinen negativen Firmenwert mehr an, sondern stockte die Buchwerte ab. Nach dem Tatbestand des FG-Urteils betrug der sich aus der Abstockung des Anlagevermögens in den Streitjahren ergebende Gewinn insgesamt 267.752,54 DM; daneben neutralisierte das FA Tilgungsleistungen für Altkredite in den Ergänzungsbilanzen in Höhe von insgesamt 36.752,54 DM.

7 Das FG wies die Klage ab. Es führte im Wesentlichen aus, die Beigeladenen zu 1. bis 3. hätten die Kommanditanteile entgeltlich erworben, da sie diese aufgrund einer negativen Einschätzung der Werthaltigkeit des Unternehmens zu Kaufpreisen unter dem Buchwert übernommen hätten. Dass die Abfindungen nicht bewusst unter dem Buchwert gehalten worden seien, folge auch aus dem Umstand, dass sich --so das FG sinngemäß-- die Veräußerungsverluste erst aus der Einbeziehung der Altkredite und anderer Rücklagen in eine Sonderrücklage nach § 36 Abs. 1 i.V.m. § 27 Abs. 2 Satz 3 DMBilG durch die Betriebsprüfung ergeben hätten. Die Abstockung der Buchwerte der nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsgüter der Klägerin sei nicht auf deren Teilwerte begrenzt. Die Behandlung der Altkredite sei zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig, da das FA die Altkreditverbindlichkeiten entsprechend dem Erlass des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen vom 3. Mai 2001 32 -S 2151- 6/11 - 12278 (Steuer-Eildienst --StEd-- 2001, 430) in einen passiven Ausgleichsposten eingestellt habe, der erst bei ihrer Tilgung gewinnerhöhend aufzulösen sei. Aus diesem Erlass sei nicht abzuleiten, dass der gesamte Differenzbetrag zwischen dem Buchwert und der Abfindung in einen passiven Ausgleichsposten einzustellen sei.

8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Nach dem Erlass des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen in StEd 2001, 430 sei die Abstockung der Buchwerte der Wirtschaftsgüter der Klägerin auf deren Teilwerte begrenzt, da das Eigenkapital der Klägerin mit Ausnahme des Festkapitals nicht für Ausschüttungen zur Verfügung stehe. Ein verbleibender Differenzbetrag sei in einen Ausgleichsposten für Altkreditverbindlichkeiten und für sonstige Rücklagen einzustellen.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre 1992 bis 1995 dahin zu ändern, dass "das Minderkapital (= Differenz zwischen höherem Buchwert und niedrigerem Abfindungsbetrag) in Höhe von DM 4 640 642,76 (= 3 272 033,00 DM Altkreditkapital + 1 368 609,76 DM sonstiges Buchkapital) in der Bilanz der Klägerin bzw. in den

negativen Ergänzungsbilanzen der übernehmenden Gesellschafter als passiver Ausgleichsposten einzustellen ist und die Gewinne hieraus in Höhe von insgesamt 267 752,54 DM aus den negativen Ergänzungsbilanzen sowie die Gewinne aus der Hauptbilanz in Höhe von insgesamt 107 320,34 DM ersatzlos entfallen".

10 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 Der Tatbestand des angefochtenen Urteils entspricht nicht den Mindestanforderungen des § 105 Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 3 FGO. Dieser Verfahrensmangel ist im Revisionsverfahren von Amts wegen zu berücksichtigen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. September 1989 VII R 61/87, BFHE 158, 13, BStBl II 1989, 979, m.w.N.) und führt zur Aufhebung des FG-Urteils; die Entscheidung bildet keine Grundlage für die sachliche Nachprüfung durch das Revisionsgericht (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 1981 I R 153/77, BFHE 133, 33, BStBl II 1981, 517, unter 2. der Gründe).

13 1. Nach § 105 Abs. 3 FGO ist im Tatbestand der Sach- und Streitstand unter Hervorhebung der gestellten Anträge seinem wesentlichen Inhalt nach gedrängt darzustellen; wegen der Einzelheiten soll auf Schriftsätze, Protokolle und andere Unterlagen verwiesen werden, soweit sich aus ihnen der Sach- und Streitstand ausreichend ergibt. Unter Sachstand ist die Gesamtheit der tatsächlichen Feststellungen zu verstehen, von denen das Gericht bei seiner Entscheidung ausgeht. Die Wiedergabe der festgestellten Tatsachen muss sich an dem Zweck des Tatbestands orientieren, den Beteiligten die Prüfung zu ermöglichen, ob das Gericht von einem zutreffenden Sachverhalt ausgegangen ist, sowie den Umfang der dem Revisionsverfahren zugrunde zu legenden und nach § 118 Abs. 2 FGO für das Revisionsgericht bindenden Tatsachenfeststellungen festzulegen. Sämtliche für das FG entscheidungserheblichen Tatsachen müssen deshalb zumindest in knapper Form ausdrücklich angegeben werden, ggf. ergänzt durch Bezugnahme auf bestimmte Urkunden (BFH-Urteil vom 23. April 1998 IV R 30/97, BFHE 186, 120, BStBl II 1998, 626, unter 1.b der Gründe, m.w.N.). Eine solche Bezugnahme darf indes nicht entscheidungserhebliche tatsächliche Feststellungen ersetzen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 133, 33, BStBl II 1981, 517, unter 2. der Gründe; sowie Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 37, jeweils m.w.N.).

14 2. Diesen Anforderungen genügt der Tatbestand des Urteils des FG nicht. Das FG hat über die Erträge aus der Fortschreibung der vom FA für die Beigeladenen zu 1. bis 3. aufgestellten negativen Ergänzungsbilanzen sowie die sich aus der --wegen des Ausscheidens der Beigeladenen zu 9. und 10.-- in der Prüferbilanz für die Klägerin vorgenommenen Abstockung der Buchwerte ergebenden Gewinnmehrungen entschieden. Der Senat kann anhand des Tatbestands nicht nachvollziehen, von welchen Werten das FG bei seiner Entscheidung ausgegangen und wie es zu diesen Werten gekommen ist. Der Tatbestand enthält keine Feststellungen zur Höhe der Aufwendungen der Beigeladenen zu 1. bis 3. für den Erwerb der Mitunternehmeranteile der Beigeladenen zu 4. bis 11. und zur Höhe der Buchwerte dieser Mitunternehmeranteile zum Zeitpunkt ihrer Veräußerung. Auch fehlt es an Feststellungen, aus denen sich im Einzelnen die Höhe der Erträge aus den Ergänzungsbilanzen sowie die Höhe der Gewinnmehrungen aus der Abstockung der Buchwerte in der Prüferbilanz für die Klägerin ergeben.

15 3. Zur weiteren Förderung des Verfahrens weist der Senat --ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang-- auf folgende Gesichtspunkte hin:

16 a) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ist davon auszugehen, dass die Beigeladenen zu 4. bis 11. ihre Mitunternehmeranteile gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 14 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) an die Beigeladenen zu 1. bis 3. veräußert haben.

17 aa) Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG setzt seine entgeltliche Übertragung auf den Erwerber voraus (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 1992 VIII R 7/90, BFHE 170, 29, BStBl II 1993, 228, m.w.N.). Veräußerung ist auch das entgeltliche Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft; die dem Ausscheidenden nach dem Gesellschaftsvertrag zustehende Abfindung ist ein Entgelt (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1996 IV R 77/93, BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180, m.w.N.).

18 Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG kann auch eine negative Größe sein. Bleibt der

Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten hinter dem Wert des Anteils am Betriebsvermögen zurück, so entsteht ein Veräußerungsverlust (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG; BFH-Urteil vom 26. Juni 2002 IV R 3/01, BFHE 199, 482, BStBl II 2003, 112, m.w.N.). Ein Veräußerungsverlust kann auch darauf beruhen, dass sich aufgrund von späteren Feststellungen der Betriebsprüfung ein höheres Kapitalkonto des Veräußerers zum Zeitpunkt der Veräußerung (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG) ergibt. Mehrgewinne, die sich für den ausgeschiedenen Gesellschafter aufgrund einer späteren Betriebsprüfung ergeben, sind ihm nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, sofern die Gesellschaft eine Einheitsbilanz erstellt. Die Zurechnung wird nicht durch die Höhe der Abfindung begrenzt (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 1996 IV R 90/94, BFHE 181, 476, BStBl II 1997, 241). Ein Veräußerungsverlust entsteht nur dann nicht, wenn der Gesellschaftsanteil unentgeltlich i.S. des § 7 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung a.F. (heute: § 6 Abs. 3 EStG) übertragen wird und deswegen die Buchwerte des Gesellschaftsvermögens vom Erwerber fortzuführen sind. Ein Mitunternehmeranteil wird unentgeltlich im Sinne dieser Vorschrift übertragen, wenn der Übertragende dem Empfänger seinen Anteil schenkweise i.S. des § 516 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs überlassen will. Rechtsgrund der Übertragung muss demnach sein, dass der Übertragende beabsichtigt, den Empfänger unentgeltlich zu bereichern (BFH-Urteil in BFHE 199, 482, BStBl II 2003, 112, m.w.N.).

19 bb) Im Streitfall bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Beigeladenen zu 4. bis 11. beabsichtigt haben, die Beigeladenen zu 1. bis 3. unentgeltlich zu bereichern. Nach dem Vortrag der Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren waren sich die Beigeladenen zu 4. bis 11. darüber im Klaren, dass bei einer Liquidation der Klägerin nicht zu erwarten gewesen wäre, dass die Verbindlichkeiten einschließlich der Altkreditverbindlichkeiten gedeckt seien. Auch hätten die Beigeladenen zu 4. bis 11. die weiteren Ertragsaussichten negativ eingeschätzt. Sie seien nicht mehr bereit gewesen, die seit 1990 anhaltende negative Entwicklung mitzutragen und hätten sich deshalb entschlossen, aus der Klägerin auszuscheiden. Die Beigeladenen zu 1. bis 3. seien demgegenüber nicht bereit gewesen, neben der Übernahme der bestehenden Verbindlichkeiten und der drohenden Rückzahlung der Altkreditverbindlichkeiten (weitere) Zahlungen an die Beigeladenen zu 4. bis 11. zu leisten. Im Übrigen besteht unter einander fremden Personen --wovon im Streitfall auszugehen ist-- im Allgemeinen keine Veranlassung zu einer unentgeltlichen Zuwendung (BFH-Urteil vom 31. Mai 1972 I R 49/69, BFHE 106, 71, BStBl II 1972, 696).

20 b) Der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft ist einkommensteuerrechtlich als (entgeltliche) Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern zu werten (BFH-Urteil vom 6. Juli 1995 IV R 30/93, BFHE 178, 176, BStBl II 1995, 831, m.w.N.). Liegt der Anschaffungspreis unter dem Buchwert des Kapitalanteils, so steht dem Veräußerungsverlust des bisherigen Gesellschafters kein entsprechender Gewinn des Erwerbers gegenüber. Vielmehr sind die Buchwerte der aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens --mit Ausnahme der nach dem Nominalwertprinzip zu bewertenden Wirtschaftsgüter-- in einer negativen Ergänzungsbilanz des Erwerbers entsprechend herabzusetzen, weil eine Bilanzierung über den tatsächlichen Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nrn. 1, 2 und 7 EStG unzulässig ist; die Aufwendungen des Erwerbers mindern sich in Zukunft bei Verbrauch oder Veräußerung der Wirtschaftsgüter durch die Gesellschaft entsprechend (vgl. BFH-Urteile in BFHE 199, 482, BStBl II 2003, 112, und in BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180, jeweils m.w.N.). Auf die Herabsetzung (Abstockung) der Buchwerte kann nicht verzichtet werden (BFH-Urteil vom 21. April 1994 IV R 70/92, BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745, m.w.N.). Sie ist --entgegen der Auffassung der Klägerin (gl.A. für den Fall, dass zum steuerlichen Kapitalkonto Rücklagen nach § 27 DMBilG gehören, die einer Ausschüttung nicht zugänglich sind, Sächsisches Staatsministerium der Finanzen in StEd 2001, 430)-- auch dann nicht auf die Teilwerte der abstockbaren Wirtschaftsgüter begrenzt, wenn der Teilwert des Kapitalanteils dem Buchwert entspricht (BFH-Urteil vom 30. Januar 1974 IV R 109/73, BFHE 111, 483, BStBl II 1974, 352). Ein passiver Ausgleichsposten ist nur zu bilden, soweit der Minderpreis höher als die möglichen Abstockungen ist (BFH-Urteil in BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180, m.w.N.).

21 Beim Ausscheiden eines Gesellschafters können die Buchwerte vereinfachend bereits in der Steuerbilanz der Gesellschaft herabgesetzt werden, da sich die Fortentwicklung der Bilanzansätze auf die (verbleibenden) Gesellschafter in gleicher, dem Gewinnverteilungsschlüssel entsprechender Weise auswirkt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 181, 476, BStBl II 1997, 241, und vom 28. September 1993 VIII R 67/92, BFHE 174, 41, BStBl II 1994, 449, jeweils m.w.N.; sowie Schmidt/Wacker, EStG, 28. Aufl., § 16 Rz 511).

22 c) Zum Buchwert der übergehenden Mitunternehmeranteile gehört auch eine (anteilige) Sonderrücklage gemäß § 36 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 27 Abs. 2 Satz 3, Abs. 4 DMBilG (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 2004 I R 86/02, BFHE 207, 396, BStBl II 2005, 151, zum Eigenkapitalcharakter bei Körperschaften; Blümich/Ebling, § 17 EStG Rz 200g; Pung/Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 17, Rz 141, und Oberfinanzdirektion --OFD-- Rostock vom 19. Januar 2000 S 2244 - St 233, StEd 2000, 217, jeweils zur Ermittlung der Anschaffungskosten bei § 17 EStG).

23 aa) Eine solche Rücklage ist Bestandteil des Betriebsvermögens i.S. der § 4 Abs. 1 Satz 1 und § 5 Abs. 1 EStG. Denn sie weist den sich aus der Berichtigung von Wertansätzen nach § 36 Abs. 1 Satz 1 DMBilG ergebenden Teil des Eigenkapitals aus; Betriebsvermögen ist das Eigenkapital als die Differenz zwischen der Summe aller aktiven und passiven Wirtschaftsgüter (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, unter C.II.1. der Gründe, m.w.N.): Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass Vermögensgegenstände oder Sonderposten in der Eröffnungsbilanz nicht oder mit einem zu niedrigen Wert oder Schulden oder Sonderposten zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert angesetzt worden sind, so ist in der späteren Bilanz der unterlassene Ansatz nachzuholen oder der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Betrag handelt (§ 36 Abs. 1 Satz 1 DMBilG). In diesem Fall gilt die Eröffnungsbilanz als geändert (§ 36 Abs. 4 Satz 1 DMBilG); die Berichtigung führt auch zu einer Berichtigung der steuerlichen Eröffnungsbilanz und etwaiger Folgebilanzen (§ 50 Abs. 3 Satz 1 DMBilG). Der sich aus der Berichtigung ergebende Gewinn ist --bei einer KG, wie der Klägerin-- unter den Voraussetzungen des § 36 Abs. 1 Satz 2 DMBilG in eine Sonderrücklage gemäß § 27 Abs. 2 Satz 3 DMBilG einzustellen.

24 Soweit die Sonderrücklage nur zum Ausgleich von Verlusten verwendet werden darf (vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 DMBilG), ändert dies nichts an ihrem Eigenkapitalcharakter. Ob diese Beschränkung überhaupt für eine KG --wie die Klägerin-- gilt, erscheint indes fraglich, da § 27 Abs. 4 Satz 2 DMBilG auch bei der Neufestsetzung der Kapitaleinlagen und Hafteinlagen der Gesellschafter einer OHG oder einer KG in entsprechender Anwendung der § 27 Abs. 2 und 3 DMBilG (vgl. § 27 Abs. 4 Satz 1 DMBilG) das Entnahmerecht der Gesellschafter nach § 122 des Handelsgesetzbuchs (HGB) nur insoweit beschränkt, als es nicht dazu führen darf, dass das in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Eigenkapital niedriger wird als die Summe der auf der Aktivseite ausgewiesenen Beträge nach § 31 DMBilG (vgl. auch BTDrucks 11/7817, S. 87).

25 bb) Nicht entscheidungserheblich ist im Streitfall, ob eine Sonderrücklage nach § 36 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 27 Abs. 2 Satz 3 DMBilG auch insoweit zum Eigenkapital gehört, als sie auf nach § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG nicht in die Eröffnungsbilanz aufzunehmenden Verbindlichkeiten beruht (so OFD Rostock vom 6. April 2000 S 1900 -1/00- St 24, Betriebs-Berater 2000, 2410). Denn die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG liegen in Bezug auf die Altkreditverbindlichkeiten nicht vor.

26 (1) Nach § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG sind Verbindlichkeiten in die Eröffnungsbilanz nicht aufzunehmen, wenn eine schriftliche Erklärung des Gläubigers vorliegt, dass er

1. Zahlung nur verlangen wird, soweit die Erfüllung aus dem Jahresüberschuss möglich ist, und

2. im Falle der Auflösung, Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung des Unternehmens hinter alle Gläubiger zurücktritt, die eine solche Erklärung nicht abgegeben haben; § 36 Abs. 1 DMBilG ist auch anzuwenden, wenn --wie hier-- nach Ablauf der Feststellungsfrist (vgl. § 35 Abs. 1 Satz 3 DMBilG) eine in der Eröffnungsbilanz berücksichtigte Schuld in eine nachrangige Schuld nach § 16 Abs. 3 DMBilG umgewandelt wird (§ 36 Abs. 3 Satz 3 DMBilG). An den Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG fehlt es, wenn --wie im Streitfall-- in der Rangrücktrittsvereinbarung vereinbart worden ist, dass unabhängig von der Ertragslage der Schuldnerin die künftigen Erlöse aus der Veräußerung nicht betriebsnotwendigen Vermögens zur Tilgung der Altverbindlichkeit heranzuziehen sind (BFH-Urteil vom 16. Mai 2007 I R 36/06, BFH/NV 2007, 2252).

27 (2) Der Auffassung, von einer solcherart eingeschränkten Rangrücktrittsvereinbarung betroffene Altkreditverbindlichkeiten seien nur in Höhe der voraussichtlichen Verpflichtung zur Abführung der Erlöse aus der Veräußerung nicht betriebsnotwendigen Anlagevermögens zu passivieren, im Übrigen aber nach § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG nicht als Verbindlichkeit anzusetzen (so BMF in DStR 1997, 1574), ist nicht beizupflichten.

28 Nach seinem Wortlaut regelt § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG ein Passivierungsverbot dem Grunde und nicht der Höhe nach, wie sich aus der Verwendung der Konjunktion "wenn" ergibt. Auch der Gesetzeszweck erfordert keine abweichende Auslegung. § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG verfolgt primär den Zweck, die in der Deutschen Demokratischen Republik unbekannte Rangrücktrittsvereinbarung als Form der Unternehmenssanierung einzuführen und im Interesse der Rechtssicherheit Zweifel über ihre Formulierung zu beseitigen. Im Übrigen soll die Norm dem Grundsatz Rechnung tragen, dass Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu tilgen sind, in der Bilanz nicht als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden dürfen (vgl. BTDrucks 11/7817, S. 80). Insoweit hat § 16 Abs. 3 Satz 1 DMBilG nur klarstellende Bedeutung, da solche Verbindlichkeiten auch außerhalb des Anwendungsbereichs des DMBilG nicht zu passivieren sind (z.B. BFH-Urteil vom 20. September 1995 X R 225/93, BFHE 178, 434, BStBl II 1997, 320, unter 2.c der Gründe, m.w.N.). Ist eine Verbindlichkeit jedoch nicht nur aus künftigen Jahresüberschüssen zu tilgen, lässt die Vereinbarung eines Rangrücktritts die Verpflichtung zur

Passivierung der Verbindlichkeit grundsätzlich unberührt (vgl. BFH-Urteile vom 20. Oktober 2004 I R 11/03, BFHE 207, 295, BStBl II 2005, 581, und vom 30. März 1993 IV R 57/91, BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502, jeweils m.w.N.).

29 d) Auch die Sonderrücklage gemäß § 17 Abs. 4 Satz 3 DMBilG ist Bestandteil des Buchwerts des Betriebsvermögens (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Mai 2005 I B 143/04, BFH/NV 2005, 1635, unter II.2. der Gründe, zum Eigenkapitalcharakter bei Körperschaften; Blümich/Ebling, § 17 EStG Rz 200g; Pung/Dötsch in Dötsch/ Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 17, Rz 141, und OFD Rostock in StEd 2000, 217, jeweils zur Ermittlung der Anschaffungskosten bei § 17 EStG). Sie repräsentiert den Teil des Eigenkapitals, der aus der Aktivierung eines Sonderverlustkontos nach § 17 Abs. 4 Satz 1 DMBilG resultiert (vgl. auch Budde/Kropp in Budde/ Forster, DMBilG 1990, § 17 Rz 63). Nach § 17 Abs. 4 Satz 3 DMBilG ist innerhalb der Gewinnrücklagen eine Sonderrücklage in Höhe des Sonderverlustkontos zu bilden, die nur zum Ausgleich von Verlusten verwendet werden darf. Ein Sonderverlustkonto aus Rückstellungsbildung ist gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 DMBilG auf der Aktivseite gesondert auszuweisen, wenn Rückstellungen wegen der erstmaligen Anwendung des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Eröffnungsbilanz gebildet werden; der aktivierte Betrag ist in den Folgejahren jeweils in Höhe der Aufwendungen abzuschreiben, die zur Erfüllung der zurückgestellten Verpflichtungen entstehen (§ 17 Abs. 4 Satz 2 DMBilG). Das Sonderverlustkonto dient der Verlagerung von Aufwand in spätere Wirtschaftsjahre (vgl. Budde/Kropp in Budde/Forster, DMBilG Ergänzungsband, § 17 Rz 25).

30 Durch die Aktivierung des Sonderverlustkontos und die darauf vorzunehmenden Abschreibungen wird erreicht, dass die Ausgaben, die wegen der der Rückstellungsbildung zugrunde liegenden Sachverhalte später geleistet werden, zu Aufwand werden. Insoweit stellt das Sonderverlustkonto für den Anteilseigner einen geldwerten Vorteil in Höhe der möglichen Steuerersparnis dar (vgl. Budde/Kropp in Budde/Forster, DMBilG Ergänzungsband, § 17 Rz 25).

31 e) Ferner wird das FG zu prüfen haben, zu welchen Zeitpunkten die Beigeladenen zu 4. bis 11. ihre Mitunternehmeranteile veräußert haben. Denn die vom FG festgestellten Zeitpunkte stimmen nicht mit den in der Einspruchsentscheidung genannten Stichtagen 22. September 1992 und 24. Juni 1994 überein.

32 Auch kann die Beigeladene zu 9. nicht --wie vom FG offenbar angenommen-- mit einkommensteuerrechtlicher Wirkung zum 30. Juni 1994 aus der Klägerin ausgeschieden sein, da sie erst mit dem Tod von B im November 1994 in dessen Mitunternehmeranteil nachgefolgt sein kann. Schuldrechtliche Rückbeziehungen sind einkommensteuerrechtlich grundsätzlich unbeachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 21. Dezember 1972 IV R 194/69, BFHE 108, 495, BStBl II 1973, 389; zu Ausnahmen von diesem Grundsatz vgl. z.B. BFH-Urteil vom 4. Mai 2000 IV R 10/99, BFHE 191, 529, BStBl II 2002, 850, unter 1.f aa der Gründe). Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ist außerdem unklar, ob nur die Beigeladene zu 9. oder weitere Erben in den Kommanditanteil von B nachgefolgt sind, da das FG im Tatbestand seines Urteils ausführt, "die Erben" hätten die eingezahlte Kommanditeinlage erhalten. In diesem Zusammenhang weist der Senat darauf hin, dass die in § 17 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin geregelte "Einziehung" --gleiches gilt im Übrigen für die "Einziehung" nach § 18 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags-- als Vereinbarung über das Ausscheiden des Gesellschafters auszulegen ist, da dem Recht der Personengesellschaften die Einziehung von Geschäftsanteilen --so wie in § 34 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung geregelt-- fremd ist.

33 Ebenso fehlt es an tatsächlichen Feststellungen, die eine Beurteilung ermöglichen, zu welchem Zeitpunkt der Beigeladene zu 10. ausgeschieden ist. Im Tatbestand des Urteils des FG heißt es hierzu lediglich, er sei mit "interner Wirkung" zum 30. Juni 1993 ausgeschieden. Die Gesellschaftsanteile seien gemäß § 18 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags "eingezogen" worden. Das FG hat indes nicht festgestellt, wann die Gesellschafter die "Einziehung" des Kommanditanteils des Beigeladenen zu 10. beschlossen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de