

# Beschluss vom 31. August 2011, IV B 72/10

## Nichtzulassungsbeschwerde: Zurechnung des Gewinns aus Forderungsverzicht bei Gesellschafterwechsel - Zulassung der Revision durch das FG

BFH IV. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, EStG § 5 Abs 1, BGB § 397

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 20. Mai 2010, Az: 4 K 10349/07

## Leitsätze

1. NV: Die rechtlichen Grundsätze der Zurechnung des Gewinns aus dem Erlass einer Verbindlichkeit im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einem Wechsel der Kommanditisten sind durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt.
2. NV: Im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto zu einem symbolischen Preis von einer DM/Euro sind in einer Ergänzungsbilanz des Erwerbers die aktivierungsfähigen Wirtschaftsgüter des Gesamthandvermögens einschließlich des Geschäftswerts im Umfang der übernommenen Gewinnbeteiligung aufzustocken.
3. NV: Verbindlichkeiten, die aufschiebend bedingt erlassen werden, sind unter Beachtung des Imparitätsprinzips erst mit dem Bedingungseintritt gewinnwirksam auszubuchen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) erhobenen Rügen sind jedenfalls unbegründet.
- 2 1. Die Revision ist weder wegen grundsätzlicher Bedeutung noch zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen.
- 3 a) Bei der Rechtsfortbildungsrevision (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) handelt es sich um einen speziellen Tatbestand der Grundsatzrevision (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). In den Fällen, in denen eine Entscheidung des Revisionsgerichts der Rechtsfortbildung dient, liegt deshalb regelmäßig auch eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vor (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. März 2010 IV B 131/08, BFH/NV 2010, 1487, m.w.N.). Eine Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung, wenn ihre Beantwortung durch den BFH aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig ist (vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 2. Dezember 2005 IV B 62/04, BFH/NV 2006, 543, unter 1. der Gründe). Ein im allgemeinen Interesse liegendes Bedürfnis nach Klärung einer Rechtsfrage ist gegeben, wenn sich diese Frage nicht ohne weiteres aus dem Gesetz beantworten lässt, wenn sie nicht bereits durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt ist oder wenn neue Gesichtspunkte zu Unsicherheiten in der Beantwortung der Rechtsfrage führen und eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27. Januar 2004 IV B 135/01, BFH/NV 2004, 783, und vom 12. Mai 2010 IV B 19/09, BFH/NV 2010, 1480, m.w.N.). Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage nicht schon dann, wenn sie noch nicht Gegenstand einer höchstrichterlichen Entscheidung gewesen ist; vielmehr ist erforderlich, dass ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt (BFH-Beschluss vom 1. September 2010 IV B 132/09, BFH/NV 2011, 27, m.w.N.).
- 4 b) Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage,

"Ist bei einem Gesellschafterwechsel in einer Personengesellschaft der Ertrag aus einem von anderen Gläubigern

zum Zwecke der Sanierung des Unternehmens ausgesprochenen Verzicht auf Darlehensverbindlichkeiten im Rahmen der Gewinnfeststellung den ausscheidenden oder aber den neu eintretenden Gesellschaftern zuzurechnen, wenn die Übernahme der Kommanditanteile der bisherigen Gesellschafter durch den konkreten neuen Gesellschafter von den verzichtenden Gläubigern zur Bedingung für den Erlass gemacht wird, der Erlass mit den Gläubigern für die Gesellschaft vom neu eintretenden Gesellschafter ausgehandelt sowie seinerseits zur Bedingung für die Übernahme der Kommanditanteile gemacht worden ist, der neu eintretende Gesellschafter unabhängig vom Verzicht der Gläubiger der Gesellschaft neue finanzielle Mittel zuführt und Synergieeffekte sowie Erfahrungen aus seinem bisherigen Unternehmen in der gleichen Branche und regionaler Nähe für die Sanierung nutzen kann?“, hat keine grundsätzliche Bedeutung.

- 5 Zum einen erschöpft sich diese Rechtsfrage in der Klärung eines sehr konkreten Einzelfalls. Die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache lässt sich aber nicht allein damit begründen, dass der BFH über einen vergleichbaren Sachverhalt noch nicht entschieden hat.
- 6 Zum anderen sind die rechtlichen Grundsätze der Zurechnung des Gewinns aus dem Erlass einer Verbindlichkeit (Forderungsverzicht) im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einem Wechsel der Kommanditisten durch die höchstrichterliche Rechtsprechung ausreichend geklärt. Die Subsumtion des jeweiligen Einzelfalls unter die höchstrichterlichen Rechtssätze obliegt der tatrichterlichen Würdigung des Finanzgerichts (FG) und ist weitgehend einer revisionsrechtlichen Prüfung entzogen.
- 7 Der von der Klägerin zitierten Entscheidung des BFH (BFH-Urteil vom 19. Februar 1998 IV R 59/96, BFHE 185, 402, BStBl II 1999, 266) lag, anders als die Klägerin meint, ein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde. In dem dort entschiedenen Fall stand der Schuldnerlass (Forderungsverzicht) unter der aufschiebenden Bedingung, dass die neu eintretenden Gesellschafter eine Einlage leisten und die erste Rate auch tatsächlich geflossen ist. Für die Frage der Zurechnung des durch den Forderungserlass entstehenden Sanierungsgewinns und die damit einhergehende Frage, ob die Neugesellschafter das Unternehmen in saniertem oder unsaniertem Zustand übernommen haben, hat der BFH maßgeblich darauf abgestellt, wann sich die durch den Forderungsverzicht ergebende Vermögensmehrung realisiert hat. Dabei hat der BFH den Rechtssatz aufgestellt, dass eine Vermögensmehrung, die nicht aus gegenseitigen (synallagmatischen) Verträgen herrührt, erst dann realisiert ist, wenn sie rechtlich oder jedenfalls tatsächlich ausreichend gesichert erscheint. In Anwendung dieses Rechtssatzes hat der BFH eine Vermögensmehrung durch den Schuldnerlass erst nach Zahlung der ersten Rate (Eintritt der Bedingung) angenommen. Da die erste Ratenzahlung erst nach dem Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels erfolgt war, hat der BFH die Annahme des FG bestätigt, das Unternehmen sei in unsaniertem Zustand übernommen worden. Dementsprechend war der dadurch bedingte Sanierungsgewinn bei den neu eintretenden Gesellschaftern zu erfassen.
- 8 Auch im hier zu beurteilenden Fall stand der Schuldnerlass nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG unter der aufschiebenden Bedingung, dass die Neugesellschafter die Gesellschaftsanteile übernehmen. Davon ausgehend hielt die Vorentscheidung einer revisionsrechtlichen Prüfung in der Sache stand, soweit das FG eine Vermögensmehrung durch den aufschiebend bedingten Schuldnerlass erst nach dem Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels angenommen und deshalb den Sanierungsgewinn den neu eintretenden Gesellschaftern der Klägerin zugerechnet hat. Die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage lässt sich daher ohne weiteres unter Heranziehung der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung beantworten.
- 9 c) Die von der Klägerin des Weiteren aufgeworfene Rechtsfrage, "Ist im Falle des Erwerbs eines Kommanditanteils mit einem negativen Kapitalkonto im Rahmen der für den neuen Gesellschafter zu bildenden Ergänzungsbilanz ein immaterielles Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens in Höhe des Verzichts Betrags zu aktivieren, das sodann im Zeitpunkt des Wirksamwerden des Verzichts erfolgswirksam aufzulösen ist, wenn der Verzicht bereits vor dem Erwerb des Kommanditanteils rechtlich verbindlich zugesagt worden ist und der Erwerb der Anteile durch den Neugesellschafter die einzige Bedingung der Gläubiger für den Erlass darstellt?", hat keine grundsätzliche Bedeutung, da sie eindeutig zu verneinen ist.
- 10 Der Erwerb eines Kommanditanteils mit negativem Kapitalkonto für den symbolischen Preis von einer DM bzw. einem Euro wird nach nunmehr gefestigter Rechtsprechung (grundsätzlich: BFH-Urteil vom 21. April 1994 IV R 70/92, BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745) bilanziell wie folgt abgebildet. In einer Ergänzungsbilanz des Erwerbers

sind im Umfang seiner Gewinnbeteiligung Aufstockungen auf die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft und einen nicht aktivierten Geschäftswert vorzunehmen, die in der Folge entsprechend dem Verbrauch dieser Wirtschaftsgüter erfolgsmindernd abgeschrieben werden. Eine verbleibende Differenz zwischen Kapitalkonto und Anschaffungspreis stellt keinen Erwerbsverlust dar, sondern ist als Ausgleichsposten in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers zu aktivieren und gegen künftige Gewinnanteile des Gesellschafters erfolgsmindernd abzuschreiben. Das gilt auch, wenn der Kommanditanteil an einen Mitgesellschafter veräußert wird.

- 11** Die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz dient bei dieser Sachverhaltsgestaltung nur dem Zweck, die auf den Anteilserwerber entfallenden Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens aus der Gesamthandsbilanz einschließlich eines Geschäftswerts durch Korrekturen heraufzusetzen (sog. Aufstockung). Der Aufstockung können indes nur die aktivierungsfähigen Wirtschaftsgüter der Gesamthandsbilanz unterliegen, da es im Ergebnis um die korrekte Zuordnung von Erwerbsaufwendungen geht. Lediglich soweit die Summe der Aufstockungsbeträge der anteiligen Wirtschaftsgüter den Betrag des negativen Kapitalkontos nicht erreicht, ist in Höhe dieser Differenz ein Ausgleichsposten in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers zu aktivieren.
- 12** Eine daneben von der Klägerin in der Ergänzungsbilanz beabsichtigte Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts in Höhe des Verzichts Betrags ist unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt denkbar. So fehlt es bereits an einem aktivierungsfähigen Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz. Bei einer echten aufschiebenden Bedingung, deren Wesen in der Ungewissheit des Bedingungseintritts besteht, sind, solange diese Ungewissheit besteht, die Voraussetzungen für eine Aktivierung künftig entstehender Ansprüche nicht erfüllt (BFH-Urteile vom 26. April 1995 I R 92/94, BFHE 177, 444, BStBl II 1995, 594, und vom 23. März 2011 X R 42/08, BFHE 233, 398). Vorliegend gehen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass der Schuldverlass bis zum Erwerb der Anteile durch den Neugesellschafter aufschiebend bedingt war. Eine Aktivierung eines immateriellen Wirtschaftsguts in Höhe des Verzichts Betrags bereits im Zeitpunkt der Verzichtszusage kam mithin weder in der Gesamthands- noch in der Ergänzungsbilanz in Betracht.
- 13** Im Übrigen werden die bilanziellen Folgen eines betrieblich veranlassten Schuldverlasses ausschließlich in der Gesamthandsbilanz bei der auf der Passivseite erfassten Verbindlichkeit, die Gegenstand des Schuldverlasses ist, gezogen. Dabei spielt es keine Rolle, auf wessen Veranlassung der Schuldverlass zustande kam. Eine betrieblich begründete Verbindlichkeit muss als solche aber solange in der Handelsbilanz und Steuerbilanz ausgewiesen werden, wie die Verbindlichkeit noch besteht. Zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit kommt es erst, wenn der Gläubiger dem Schuldner aus betrieblicher Veranlassung die Schuld gemäß § 397 des Bürgerlichen Gesetzbuchs erlässt (BFH-Urteil vom 30. März 1993 IV R 57/91, BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502). Verbindlichkeiten, die aufschiebend bedingt erlassen werden, sind jedoch unter Beachtung des Imparitätsprinzips, welches einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung i.S. des § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs darstellt, erst mit dem Bedingungseintritt gewinnwirksam auszubuchen (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 5 Rz 314).
- 14** Eine gewinnwirksame Ausbuchung der Verbindlichkeit in Höhe des Schuldverlasses war daher im Streitfall erst nach dem Neueintritt der Gesellschafter vorzunehmen. Angesichts dessen ist die von der Klägerin im Ergebnis gewünschte, vorgezogene bilanzielle Erfassung des Schuldverlasses bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Erlassvertrags nicht möglich.
- 15** 2. Die von der Klägerin gerügte Abweichung der Vorentscheidung von dem BFH-Urteil vom 21. Oktober 1997 VIII R 65/96 (BFHE 185, 147, BStBl II 1998, 437) ist nicht in zulässiger Weise dargetan. Zur Darlegung der Divergenz (§§ 115 Abs. 2 Nr. 2, 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) ist es erforderlich, dass in der Beschwerdeschrift abstrakte Rechtssätze des vorinstanzlichen Urteils und abstrakte Rechtssätze aus angeblich abweichenden Entscheidungen des BFH oder eines anderen Gerichts so gegenübergestellt werden, dass eine Abweichung erkennbar wird (aus neuerer Zeit z.B. BFH-Beschluss vom 30. Mai 2005 X B 149/04, BFH/NV 2005, 1618). Hieran fehlt es im Streitfall. Die Klägerin hat weder die in diesem Urteil vom BFH aufgestellten abstrakten Rechtssätze herausgearbeitet noch diesen Rechtssätzen davon abweichende abstrakte Rechtssätze des vorinstanzlichen Urteils gegenübergestellt. Eine solche Abweichung ist zudem auch nicht ersichtlich. Die Klägerin wendet sich vielmehr im Stil einer Revisionsbegründung gegen die aus ihrer Sicht fehlerhafte Subsumtion des vorliegenden Einzelfalls unter die abstrakten Rechtsgrundsätze des BFH. Die Sachverhaltswürdigung durch das FG kann jedoch im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde vom BFH nicht überprüft werden. Sie rechtfertigt deshalb die Zulassung der Revision nicht.
- 16** 3. Die von der Klägerin gerügten Verfahrensmängel liegen nicht vor.

- 17** a) Das Vorbringen der Klägerin, das FG habe seiner Entscheidung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zu Grunde gelegt (Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Sätze 1 und 2 FGO), weil die Frage der Behandlung des steuerlichen Ausgleichspostens in der Ergänzungsbilanz in den Entscheidungsgründen nicht erörtert worden sei, wird durch die Ausführungen des FG unter 2. der Entscheidungsgründe widerlegt. Das FG hat dort sinngemäß ausgeführt, dass in der Ergänzungsbilanz auf Grund der Erlasszusagen der Banken eine Aktivierung und erfolgswirksame Abschreibung eines Wirtschaftsguts nicht vorzunehmen sei.
- 18** b) Ein Verfahrensfehler (Verstoß gegen § 119 Nr. 6 FGO), gestützt auf das Vorbringen, der Vorentscheidung sei keinerlei Entscheidung oder Begründung hinsichtlich der Frage der Zulassung der Revision zu entnehmen, liegt ebenso wenig vor.
- 19** Enthält das Urteil des FG keinen Ausspruch über die Zulassung der Revision, so ist, da die Zulassung ausdrücklich erfolgen muss, die Revision nicht zugelassen worden (BFH-Beschluss vom 23. Oktober 1986 IX R 186/85, BFH/NV 1988, 108). Bringt das FG weder im Tenor des Urteils noch in den Urteilsgründen zum Ausdruck, dass es die Revision zulassen will, so fehlt es an dem Erfordernis des § 115 Abs. 1 FGO, dass "das Finanzgericht ... sie zugelassen hat" (BFH-Beschluss vom 28. Juli 1977 IV R 127/76, BFHE 123, 117, BStBl II 1977, 819). Dementsprechend ist das Urteil auch hinsichtlich einer Entscheidung über die Zulassung der Revision vollständig (BFH-Beschluss vom 5. Juli 2005 XI B 185/04, BFH/NV 2005, 1856).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)