Urteil vom 11. April 2013, IV R 11/10

Auslegung eines Antrags auf Fortgeltung einer früheren Rechtslage nach Maßgabe einer verwaltungsseitig gewährten Vertrauensschutzregelung - Rechtsfolgen des identitätswahrenden Formwechsels einer Personengesellschaft - Gesellschafterhaftung

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 6, EStG § 6 Abs 1 Nr 5, EStG § 4a Abs 1 S 1, EStDV § 6, EStDV § 8b S 2 Nr 1, UmwG § 1 Abs 1 Nr 4, UmwG § 1 Abs 2, UmwG § 190 Abs 2, UmwG § 191 Abs 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, BGB § 133, BGB § 157

vorgehend FG München, 26. Januar 2010, Az: 1 K 264/07

Leitsätze

NV: Ein nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 28. August 2001 (BStBl I 2001, 614) gestellter Antrag, das Vermögen einer GmbH & Co. GbR mit beschränkter Haftung weiter als Betriebsvermögen zu behandeln, führt dann nicht zu den entsprechenden Rechtsfolgen, wenn der Antrag nicht eindeutig gestellt wird, sondern im Widerspruch zur eingereichten steuerlichen Gewinnermittlung steht .

Tatbestand

1 A. Die ... GmbH & Co. GbR mit beschränkter Haftung wie eine GmbH & Co. KG (A-GbR) wurde mit notariell beurkundetem Gesellschaftsvertrag vom ... 1994 gegründet. Ihre Tätigkeit beschränkte sich auf die private Vermögensverwaltung der im Gesamthandsvermögen der Gesellschafter befindlichen Vermögensgegenstände. Die A-GbR ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- 1994).

2 Noch 1994 übertrug die Z-Gemeinschaft, an der die fünf Gesellschafter der A-GbR ebenfalls beteiligt waren, eine Rücklage nach § 6b EStG 1994 in Höhe von ... DM auf Anschaffungskosten der A-GbR für Grundstücke, Gebäude und Wertpapiere. Die Zulässigkeit der Übertragung war zuvor durch den Beklagten und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) durch verbindliche Auskunft vom 4. Oktober 1994 bestätigt worden, weil nach damaliger und in H 138 Abs. 6 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 1996 und 1999 veröffentlichter Auffassung der Finanzverwaltung auch vermögensverwaltende Personengesellschaften durch das Hinzutreten einer GmbH die gewerbliche Prägung erlangten, wenn die rechtsgeschäftliche Haftung der außer der Kapitalgesellschaft an der GbR beteiligten Gesellschafter allgemein und im Außenverhältnis erkennbar auf ihre Einlage beschränkt war. Die Finanzverwaltung folgte insoweit der seinerzeitigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) etwa im Urteil vom 11. Dezember 1986 IV R 222/84 (BFHE 149, 149, BStBl II 1987, 553). Diese beruhte wiederum auf der damaligen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), wonach durch eine Beschränkung der Vertretungsmacht und ein entsprechendes Auftreten des vertretenden Gesellschafters einer GbR eine beschränkte Haftung für vertragliche Verbindlichkeiten --auch hinsichtlich einzelner Gesellschafter-- auf das Gesellschaftsvermögen herbeigeführt werden konnte (BGH-Urteile vom 25. Juni 1973 II ZR 133/70, BGHZ 61, 59; vom 26. November 1979 II ZR 256/78, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1980, 784; vom 10. Mai 1971 II ZR 177/68, NJW 1971, 1698; vom 12. März 1990 II ZR 312/88, Neue Juristische Wochenschrift- Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 1990, 867).

3 Diese Rechtsprechung gab der BGH allerdings mit Urteil vom 27. September 1999 II ZR 371/98 (BGHZ 142, 315) auf und vertrat nunmehr die Auffassung, die Gesellschafter würden für die im Namen einer GbR begründeten Verbindlichkeiten kraft Gesetzes auch persönlich haften. Diese Haftung könne nicht durch einen Namenszusatz oder einen anderen den Willen, nur beschränkt für diese Verpflichtungen einzustehen, verdeutlichenden Hinweis, sondern nur durch eine individualvertragliche Vereinbarung ausgeschlossen werden.

4 Aufgrund der beschriebenen Rechtsprechungsänderung änderten die Gesellschafter der A-GbR bereits mit Beschluss vom ... Januar 2000 den Gesellschaftsvertrag und wandelten diese in die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin)

um. Die A-GbR sollte mit sofortiger Wirkung als Kommanditgesellschaft fortgeführt werden. Die Eintragung der Klägerin als GmbH & Co. KG in das Handelsregister erfolgte am ... Februar 2000.

5 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) reagierte auf die angesprochene Rechtsprechungsänderung mit einer Vertrauensschutzregelung (vgl. BMF-Schreiben vom 18. Juli 2000 IV C 2-S 2241-56/00, BStBl I 2000, 1198): Soweit bei entsprechenden GbR auf der Grundlage der alten BGH-Rechtsprechung steuerlich vom Vorliegen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ausgegangen worden sei, erweise sich dies aufgrund der Rechtsprechungsänderung rückwirkend als unrichtig. Deshalb hätten solche GbR ertragsteuerrechtlich von Anfang an kein Betriebs-, sondern nur Privatvermögen gehabt, welches bei Umwandlung der Gesellschaft in eine Personenhandelsgesellschaft (KG) gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG in deren Betriebsvermögen eingelegt werde. Zur Vermeidung von Nachteilen für Firmen, welche auf die bisherige Verwaltungsauffassung vertraut hatten, sah das BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1198 allerdings vor, dass das Vermögen betroffener GbR auf unwiderruflichen und bis zum 31. Dezember 2000 zu stellenden Antrag weiter als Betriebsvermögen zu behandeln war, wenn sie bis zum 31. Dezember 2000 in eine GmbH & Co. KG umgewandelt wurden.

6 Mit BMF-Schreiben vom 28. August 2001 IV A 6-S 2240-49/01 (BStBl I 2001, 614) erging eine weitere Regelung zur Behandlung der Fälle, in denen bis zum 31. Dezember 2000 noch kein Antrag im Sinne des BMF-Schreibens in BStBl I 2000, 1198 gestellt worden war. Danach wurde die Frist zur Stellung eines solchen Antrags sowie zur Umwandlung der betreffenden GbR in eine GmbH & Co. KG bis zum 31. Dezember 2001 verlängert. Zur Begründung wurde ausgeführt, in den angesprochenen Fällen seien stille Reserven, die auf eine bisher irrigerweise als gewerblich angesehene GbR übergegangen seien, auch dann noch zu besteuern, wenn die entsprechenden Bescheide bereits bestandskräftig geworden seien. Eine Änderung der fraglichen Bescheide sei auf § 174 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) zu stützen.

7 Mit Schreiben vom 20. Dezember 2001 stellte die Klägerin gemäß dem BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 614 den Antrag, ihr Vermögen weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln. Dies begründete sie damit, dass die von der Finanzverwaltung avisierte Änderung bestandskräftiger Bescheide nach § 174 Abs. 3 AO ein für sie untragbares Risiko darstelle.

8 In ihrer ohne Bilanz 2000 eingereichten Feststellungserklärung 2000 vom 21. Mai 2002 erklärte die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM. Das FA folgte dem und erließ am 28. Juni 2002 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO einen Feststellungsbescheid für 2000. Der Bescheid enthielt zugleich die Aufforderung, die Bilanz 2000 bis zum 20. Juli 2002 nachzureichen.

9 Am 5. Juli 2002 legte die Klägerin dem FA ihre bereits am 7. Mai 2001 aufgestellte Bilanz zum 31. Dezember 2000 vor. Darin setzte sie für die nach dem Formwechsel in ihrem Betriebsvermögen befindlichen Vermögensgegenstände nicht mehr die fortgeführten Buchwerte, sondern erstmals die jeweiligen Teilwerte an. In den Erläuterungen zum Jahresabschluss (unter B.V. Sonstiges, "Steuerliche Verhältnisse", S. 8) wurde insoweit ausgeführt, "ein Antrag gemäß BMF-Schreiben vom 18. Juli 2000 zur Haftungsbeschränkung bei einer GbR wurde nicht gestellt".

10 In ihrer am 26. Mai 2003 für 2001 eingereichten Feststellungserklärung erklärte die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM. Das FA folgte dem ebenfalls zunächst mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Feststellungsbescheid vom 1. August 2003. In den Erläuterungen zu der nach Abgabe der Feststellungserklärung eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 2001 (wiederum unter B.V. Sonstiges, "Steuerliche Verhältnisse", S. 8) war insoweit ausgeführt: "Im Januar 2000 wurden mit Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft die Grundstücke und Gebäude mit dem Teilwert eingelegt. Mit Schreiben vom 20. Dezember 2001 wurde ein Antrag gemäß BMF-Schreiben vom 28. August 2001 gestellt. Die Teilwerte wurden fortgeführt".

11 Im Rahmen einer vom FA bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, aufgrund des Antrags der Klägerin vom 20. Dezember 2001 seien die von der A-GbR bis zum 31. Dezember 1999 bilanzierten Buchwerte der inzwischen im Betriebsvermögen der Klägerin befindlichen Grundstücke und Gebäude bzw. Aktien auch in 2000 und 2001 (Streitjahre) fortzuführen. Dem folgte das FA durch geänderte Feststellungsbescheide vom 18. April 2005, mit denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2000 auf ... DM und für 2001 auf ... DM festgestellt wurden.

12 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin gegen die geänderten Feststellungsbescheide vom 18. April 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Dezember 2006 Klage vor dem Finanzgericht (FG),

mit der sie geltend machte, die am 18. Januar 2000 im Gesamthandsvermögen der A-GbR befindlichen Vermögensgegenstände hätten sich von Anfang an nicht in einem Betriebsvermögen derselben, sondern im Privatvermögen ihrer Gesellschafter befunden. Die Umwandlung der A-GbR in eine KG habe zu entsprechenden Einlagen der betreffenden Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen der KG, also der Klägerin, geführt, die gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 EStG mit dem Teilwert hätten bewertet werden müssen. Dies entspreche der Gesetzeslage.

13 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1022 veröffentlichten Urteil gab das FG der Klage statt und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Änderung der Feststellungen des FA und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung antragsgemäß auf ... DM für 2000 und auf ... DM für 2001 fest. Das FG führte aus, die Bilanzen der Klägerin auf den 31. Dezember 2000 und auf den 31. Dezember 2001 entsprächen den zwingenden gesetzlichen Grundlagen. Der von ihr am 20. Dezember 2001 gestellte Antrag begründe nach dem Grundsatz von Treu und Glauben keine Bindungswirkung dahingehend, dass die Klägerin die Buchwerte der Bilanz der A-GbR auf den 31. Dezember 1999 fortzuführen hätte. Das FA habe insoweit auch keine Dispositionen getroffen, die sich nicht mehr rückgängig machen ließen oder deren Rückgängigmachung unzumutbar sei. Nichts anderes ergebe sich mit Blick auf die im Jahr 1994 beantragte und erteilte verbindliche Auskunft.

14 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der dieses die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben geltend macht.

15 Das FA beantragt, das FG-Urteil in EFG 2010, 1022 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

16 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

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

18 Das FG ist zunächst zu Recht davon ausgegangen, dass es durch die Umwandlung der A-GbR in die Klägerin zu einer Einlage der zum Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden A-GbR gehörenden Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen der Klägerin gekommen ist, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 EStG zum Teilwert zu bewerten waren (dazu unter I.). Die auf dieser Grundlage zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgestellten Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb waren nach der zutreffenden Auffassung des FG auch nicht deshalb zu ihren Lasten zu ändern, weil die Klägerin am 20. Dezember 2001 einen Antrag gemäß BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 614 gestellt hat (dazu unter II.). Das FG hat allerdings zu Unrecht die Erstellung einer Eröffnungsbilanz auf den Umwandlungsstichtag (Tag der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister) als nicht erforderlich angesehen und des Weiteren zu Unrecht --dem Bewertungsansatz der Klägerin folgend-- die Teilwerte der eingelegten Wirtschaftsgüter zum ... Januar 2000 (Abschluss des Umwandlungsvertrages) ermittelt (dazu unter III.). Entsprechend fehlen Feststellungen des FG, die es dem Senat ermöglichen würden, die auf den ... Februar 2000 anzusetzenden Teilwerte ermitteln bzw. überprüfen zu können.

19 I.1. Die Gesellschafter einer GbR haften nach der neueren Rechtsprechung des BGH für die Verbindlichkeiten der GbR wie die Gesellschafter einer OHG in entsprechender Anwendung der §§ 128 ff. des Handelsgesetzbuchs grundsätzlich persönlich. Diese Haftung kann nicht durch einen Namenszusatz oder einen anderen verdeutlichenden Hinweis, nur beschränkt für diese Verpflichtungen einstehen zu wollen, ausgeschlossen werden (BGH-Urteile in BGHZ 142, 315; vom 29. Januar 2001 II ZR 331/00, BGHZ 146, 341; vom 24. Februar 2003 II ZR 385/99, BGHZ 154, 88, und vom 3. Mai 2007 IX ZR 218/05, NJW 2007, 2490). Die persönliche Haftung aller Gesellschafter schließt die Annahme einer gewerblich geprägten Personengesellschaft aus (BFH-Urteil vom 4. Februar 2009 II R 41/07, BFHE 225, 85, BStBl II 2009, 600). Im Streitfall verfügte die A-GbR deshalb vor ihrer "Umwandlung" in die Klägerin auch nicht über Betriebsvermögen. Es lag insoweit von Anfang an Privatvermögen ihrer Gesellschafter vor (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1198, unter 1.a).

20 2. Zwar kann, wie sich aus § 191 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) ergibt, eine GbR nicht formwechselnder Rechtsträger einer Umwandlung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 190 Abs. 1 UmwG sein. Eine Personengesellschaft kann ihre Form aber auch außerhalb des UmwG kraft Gesetzes oder durch Rechtsgeschäft unter Wahrung der Identität ändern (§ 1 Abs. 2, § 190 Abs. 2 UmwG). So kann durch vertragliche Beteiligungsumwandlung der Gesellschafter

und Eintragung im Handelsregister aus einer GbR eine KG werden (vgl. Beschluss des Bayerischen Obersten Landesgerichts vom 7. Mai 2002 3Z BR 55/02, NJW-RR 2002, 1363). Dabei bleibt die Zuordnung des Vermögens der Gesellschaft wegen des identitätswahrenden Rechtsformwechsels unberührt. Dem FG ist darin zuzustimmen, dass die Gesellschafter der A-GbR durch den Vertrag vom ... Januar 2000 eindeutig zum Ausdruck gebracht haben, die A-GbR identitätswahrend in die Klägerin "umwandeln" zu wollen. Die Rechtsfolgen des identitätswahrenden Formwechsels treten allerdings erst mit der Eintragung der Umwandlung in das Handelsregister, hier also am ... Februar 2000, ein.

21 3. Die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO erstreckt sich grundsätzlich auf ein volles Wirtschaftsjahr, denn die einheitliche Feststellung soll die Grundlage für die Festsetzung der Einkommensteuer abgeben. Da der Gewinn eines Gewerbebetriebs nach dessen Wirtschaftsjahr zu ermitteln ist (§ 4a Abs. 1 Satz 1 EStG), sind auch die einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO grundsätzlich für das Wirtschaftsjahr zu treffen (BFH-Urteil vom 19. April 1994 VIII R 48/93, BFH/NV 1995, 84). Allerdings ist im Streitfall zu berücksichtigen, dass ein Gewerbebetrieb erst zum ... Februar 2000 entstanden ist, weil die A-GbR bis zu diesem Stichtag gerade nicht gewerblich geprägt war und deshalb auch über kein Betriebsvermögen verfügte (siehe dazu B.I.1.). Entsprechend war zu diesem Stichtag von einer Betriebseröffnung i.S. der §§ 6, 8b Satz 2 Nr. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) auszugehen und auf diesen Stichtag eine steuerliche Eröffnungsbilanz zu erstellen. Anders als das FG mit Blick auf § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV ausgeführt hat, bestand im Streitfall also gerade keine durchgängige Mitunternehmerschaft, bei der die Eröffnung eines Betriebs im Sinne der Norm zu verneinen wäre (vgl. auch Urteil des FG Münster vom 12. September 1989 XII 8678/88 F, EFG 1990, 112).

22 4. Im Streitfall führte der zum ... Februar 2000 durchgeführte identitätswahrende Formwechsel der A-GbR in eine KG dazu, dass die vormals dem Privatvermögen der Gesellschafter der A-GbR zuzuordnenden Wirtschaftsgüter nunmehr als zum Betriebsvermögen der Klägerin gehörig zu behandeln waren. Insoweit ist von einer an diesem Stichtag durchgeführten Einlage der betroffenen Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen der KG auszugehen, die jeweils nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 EStG für den Zeitpunkt der Zuführung mit dem Teilwert anzusetzen waren.

23 II. Der am 20. Dezember 2001 gestellte Antrag der Klägerin, ihr Vermögen gemäß dem BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 614 weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln, hat nicht zur Folge, dass der Sachverhalt abweichend von der vorstehend beschriebenen Rechtslage als Fortführung eines schon seit Gründung der A-GbR bestehenden Gewerbebetriebs zu beurteilen ist, in dem Buchwerte für die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens fortzuführen wären.

24 1. Die Klägerin hat keinen eindeutigen Antrag im Sinne des BMF-Schreibens gestellt.

25 Nach Auffassung des Senats waren die Erklärungen der Klägerin widersprüchlich. Zwar hat die Klägerin mit Schreiben an das FA unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben in BStBl I 2001, 614 den Antrag gestellt, ihr Vermögen "weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln". Tatsächlich hatte die Klägerin aber bereits im Mai 2001 einen handelsrechtlichen Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2000 aufgestellt, zu dessen Erläuterung sie auf die steuerlichen Verhältnisse dahingehend hingewiesen hatte, dass kein Antrag nach dem BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1198 gestellt und eine Einlage zum Teilwert vorgenommen worden sei. Nur dieser Jahresabschluss wurde dem FA im Juli 2002 vorgelegt, nachdem im Rahmen der Feststellungserklärung ein Gewinn auf der Grundlage der Handelsbilanz ohne Korrekturen in Bezug auf die Einlagewerte angegeben worden war. Bereits in ihrem Antragsschreiben vom 20. Dezember 2001 hatte sich die Klägerin von der Buchwertfortführung distanziert, indem sie darauf hingewiesen hatte, dass der Antrag nur zur Vermeidung der angedrohten Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide gestellt werde.

26 Nach den Auslegungsregeln für Willenserklärungen in §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, die auch zur Auslegung einer öffentlich-rechtlichen Willenserklärung heranzuziehen sind, enthielt das Antragsschreiben nicht die eindeutige Erklärung, sich auch für die Zukunft den Rechtsfolgen unterwerfen zu wollen, die für einen fortgeführten Gewerbebetrieb gegolten hätten. Die daran bestehenden Zweifel verdichteten sich mit der Vorlage des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2001 in Verbindung mit der Gewinnfeststellungserklärung zumindest, wenn nicht sogar schon mit Gewissheit erkennbar war, dass sich die Klägerin für die Zukunft nicht daran gebunden sah, ihre Einkünfte als solche aus einem fortbestehenden Gewerbebetrieb behandeln zu lassen. Von einer Wirksamkeit des Antrags konnte das FA bei dieser Sachlage jedenfalls noch nicht ausgehen und hätte zumindest zur Klärung des Widerspruchs zwischen Antrag und steuerlicher Gewinnermittlung auffordern müssen.

27 2. Da der Widerspruch weder bisher von den Beteiligten aufgelöst worden ist noch vom erkennenden Senat

aufgelöst werden kann, ist für die Entscheidung des Verfahrens nicht von einem wirksamen Antrag im Sinne des BMF-Schreibens in BStBl I 2001, 614 auszugehen. Es bedarf deshalb keiner Entscheidung, ob und auf welcher Rechtsgrundlage das BMF-Schreiben einen Rechtsgrund dafür hätte liefern können, den Betrieb der Klägerin aufgrund eines entsprechenden Antrags nicht erst mit der Eintragung im Handelsregister als eröffnet anzusehen und die diesbezüglichen Steuerrechtsfolgen daraus zu ziehen.

28 III. Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass die Klägerin bezogen auf die von der Umwandlung betroffenen Wirtschaftsgüter zwar zu Recht den Teilwert angesetzt hat. Allerdings hat sie weder --wie dies erforderlich gewesen wäre-- auf den ... Februar 2000 eine steuerliche Eröffnungsbilanz erstellt noch überhaupt die Teilwerte auf den angegebenen Stichtag ermittelt. Vielmehr enthält der handelsrechtliche Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2000 den Hinweis, die eingelegten Wirtschaftsgüter seien steuerlich auf den ... Januar 2000 zum Teilwert bewertet worden. Da das FG diese auf den falschen Stichtag vorgenommene Teilwertermittlung unbeanstandet gelassen hat, war sein Urteil aufzuheben.

29 IV. Die Sache ist nicht spruchreif. Es fehlen Feststellungen des FG, die es dem Senat ermöglichen würden, die Teilwerte auf den ... Februar 2000 zu ermitteln. Entsprechend war die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, um die erforderlichen Feststellungen nachzuholen.

30 1. Das FG wird dabei zunächst zu berücksichtigen haben, dass die Klägerin auf den ... Februar 2000 eine Eröffnungsbilanz zu erstellen hat und auf den ... Februar 2000 (Anmerkung des Dokumentars: den vorherigen Tag) eine Schlussbilanz der A-GbR vorzulegen ist. Davon ausgehend ist der Gewinn für die Rumpfwirtschaftsjahre 1. Januar bis ... Februar und ... Februar bis 31. Dezember 2000 festzustellen. Bislang hat die Klägerin keine derartigen Bilanzen erstellt, sondern eine Bilanz für das volle Wirtschaftsjahr 2000 (1. Januar bis 31. Dezember 2000) vorgelegt. Es ist insoweit nicht auszuschließen, dass sich dieser Umstand auf die Höhe des festzustellenden Gewinns ausgewirkt hat.

31 2. Bezogen auf die auf den ... Februar 2000 festzustellenden Teilwerte der eingelegten Aktien ist offensichtlich, dass der von der Klägerin bislang berücksichtigte Kurs zum ... Januar 2000 schwerlich demjenigen zum ... Februar 2000 entsprochen haben wird.

32 3. Im Übrigen hat das FG bisher keine Feststellungen zur Höhe der zu berücksichtigenden Absetzung für Abnutzung (AfA) für die anderen eingelegten Wirtschaftsgüter getroffen. Die Ansätze in den Bilanzen auf den 31. Dezember 2000 bzw. 2001 sind schon rein rechnerisch nicht nachzuvollziehen. Insoweit wird es vor allem Aufgabe des FG sein, die zutreffende AfA-Bemessungsgrundlage und die Höhe der ratierlichen AfA-Beträge zu ermitteln. Dabei wird es zu prüfen haben, ob die Bemessungsgrundlage der AfA (ausgehend von dem jeweiligen Teilwert) um die bis zu diesem Zeitpunkt bereits geltend gemachten AfA-Beträge zu kürzen und die Nutzungsdauer neu zu ermitteln ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de