Urteil vom 09. November 2017, IV R 19/14

Gewinnübertragung nach § 6b EStG: Veräußerung an Schwesterpersonengesellschaft, Kürzung um fiktive Wertaufholung

ECLI:DE:BFH:2017:U.091117.IVR19.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 40 Buchst a S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 3, EStG § 6b Abs 2, EStG § 6b Abs 10 S 4, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1 S 2, EStG § 16 Abs 2, GmbHG §§ 58aff, GmbHG § 58a, EStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 31. März 2014, Az: 13 K 315/10

Leitsätze

1. Veräußert eine Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens an eine andere Personengesellschaft, an der einer ihrer Gesellschafter ebenfalls als Mitunternehmer beteiligt ist, kann der auf den Doppelgesellschafter entfallende Veräußerungsgewinn unter den Voraussetzungen des § 6b EStG im Umfang des Anteils des Doppelgesellschafters am Gesamthandsvermögen der Schwestergesellschaft auf die Anschaffungskosten des nämlichen Wirtschaftsguts übertragen werden .

2. Der nach § 6b EStG übertragbare Gewinn ergibt sich aus dem Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. Bei der danach erforderlichen Ermittlung des fiktiven Buchwerts auf den Zeitpunkt der Veräußerung sind alle Bewertungsregeln des § 6 EStG zu beachten, auch die Regelungen zur Wertaufholung .

3. Die Ausnahme von der teilweisen Steuerbefreiung nach einer voll gewinnmindernden Teilwertabschreibung gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. a Satz 2 EStG gilt auch für den Fall, dass der Anteil später veräußert wird .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 1. April 2014 13 K 315/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG, an der mit 1 % die R-GmbH als Komplementärin und mit 99 % der Beigeladene (nachfolgend auch: R) als Kommanditist beteiligt ist.

2 Die Klägerin und H waren zu je 50 % an der D-GmbH beteiligt. Das Stammkapital der D-GmbH betrug ursprünglich 800.000 DM.

3 Im Jahr 1996 nahm die Klägerin eine Teilwertabschreibung auf ihre Beteiligung an der D-GmbH um 399.750 DM auf 250 DM vor. Im Februar 1997 erwarb die Klägerin die Geschäftsanteile des H an der D-GmbH mit einem Nennwert von 400.000 DM zu einem Kaufpreis von 50 DM.

4 Im Jahr 1997 leistete die Klägerin eine Zahlung von 400.000 DM an die D-GmbH, die dort als Kapitalrücklage behandelt wurde und die die Klägerin als Anschaffungskosten der Beteiligung aktivierte. Der Buchwert der Beteiligung der Klägerin an der D-GmbH wurde zum 31. Dezember 1997 mit 400.250 DM ausgewiesen.

5 Die Klägerin beschloss in notariell beurkundeter Form am ... April 1998, zuerst sämtliche Geschäftsanteile an der D-GmbH zu einem Geschäftsanteil in Höhe von 800.000 DM zusammenzulegen. Sodann wurde das Stammkapital der D-GmbH von 800.000 DM um 799.500 DM herabgesetzt, sodass der Nennbetrag des Anteils der Klägerin an der D-GmbH nur noch 500 DM betrug. Die Herabsetzung diente gemäß Ziff. III. des notariellen Protokolls nach §§ 58a, 58e des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) dem Ausgleich des in der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Dezember 1997 ausgewiesenen Bilanzverlustes. Schließlich wurde in Ziff. IV. des notariellen Protokolls eine Kapitalerhöhung der D-GmbH beschlossen. Das Nennkapital wurde um 599.500 DM auf 600.000 DM erhöht. Zur Übernahme wurde die Klägerin zugelassen. Die neue Stammeinlage wurde zum Nennwert ausgegeben; es wurde festgestellt, dass sie bereits in vollem Umfang in Geld erbracht worden sei. Die Klägerin übernahm die neue Einlage.

6 Das Nennkapital der D-GmbH im Umfang des herabgesetzten Kapitals wurde in der Folgezeit nicht ausbezahlt, sondern vollständig mit ihrem Verlustvortragskonto verrechnet. Die Einlage erbrachte die Klägerin durch Umbuchung der im Jahr 1997 eingezahlten Kapitalrücklage von 400.000 DM in das Nennkapital der D-GmbH sowie durch Zahlung von 199.500 DM.

7 Bei der Klägerin entwickelte sich der Buchwert ihrer Beteiligung an der D-GmbH den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) zufolge wie folgt:

Buchwert zum 31. Dezember 1995:	400.000 DM
./. Teilwertabschreibung 1996:	./. 399.750 DM
Buchwert zum 31. Dezember 1996:	250 DM
Zugang 1997:	+ 400.000 DM
Buchwert zum 31. Dezember 1997:	400.250 DM
Zugang 1998:	+ 199.750 DM
Buchwert 31. Dezember 1998 bis 31. Dezember 2001	600.000 DM
1. Januar 2002: Umrechnung in Euro	306.775 €
Zugang in 2002:	225 €
Buchwert 31. Dezember 2002 bis 31. Dezember 2005	307.000 €

8 Im Streitjahr 2006 wurde die E-GmbH & Co. KG (E-KG) gegründet. An ihr ist der Beigeladene als Kommanditist vermögensmäßig zu 100 % beteiligt.

9 Mit Vertrag vom 28. Dezember 2006 veräußerte die Klägerin ihre Beteiligung an der D-GmbH zum Kaufpreis von 539.589 € an die E-KG. Grundlage des vereinbarten Kaufpreises war ein Wertgutachten. Ausgehend von einem Veräußerungserlös in Höhe von 539.589 € abzüglich eines Buchwerts von 307.000 € ermittelte die Klägerin einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 232.589 €, den sie zu 1 % ihrer Komplementärin, zu 99 % dem Beigeladenen zuwies. Für den Beigeladenen wurde u.a. in Höhe der Gewinnzuweisung von 230.263 € in einer Ergänzungsbilanz ein Posten nach § 6b des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG) für die Übertragung des Gewinns auf die Anschaffungskosten der Anteile an der D-GmbH durch die E-KG gebildet.

10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 10. September 2007 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung (Gewinnfeststellung) für das Jahr 2006. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

11 Bei der Klägerin wurde für die Jahre 2000 bis 2006 eine Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer ging in seinem Abschlussbericht vom 2. Juni 2008 von der Notwendigkeit einer Wertaufholung für die im Jahr 1996 vorgenommene Teilwertabschreibung der Anteile an der D-GmbH um 204.286 € aus. Er erhöhte deshalb den Buchwert der GmbH-Anteile gegenüber dem Ansatz in den klägerischen Bilanzen von 307.000 € auf 511.286 €.

12 Im Einzelnen:

Anschaffungskosten bis 1996	400.000 DM
26. Februar 1997 Kauf weiterer Anteile	50 DM
1997 Einzahlung in die Kapitalrücklage	400.000 DM
1998 Erhöhung Stammkapital	199.500 DM
	999.550 DM
2002 Erhöhung Stammkapital	225 €
	511.286 €

13 Der für eine gewinnneutrale Übertragung nach § 6b EStG zur Verfügung stehende Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der D-GmbH minderte sich deshalb nach Ansicht des Prüfers von 232.589 € um 204.286 € auf 28.303 €, so dass --da R an diesem Gewinn nur zu 99 % beteiligt sei-- für eine Übertragung nach § 6b EStG nur noch ein Betrag von 28.019,31 € verbleibe. Der laufende Gesamthandsgewinn erhöhe sich um 204.286 €.

14 Mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geändertem Bescheid vom 8. Mai 2009 setzte das FA die Feststellungen der Prüfung um. Das hiergegen durchgeführte Einspruchsverfahren blieb ausweislich der Einspruchsentscheidung vom 18. November 2010 erfolglos. Während des Verfahrens über die dagegen erhobene Klage erging am 11. Dezember 2013 ein erneuter Änderungsbescheid wegen hier nicht streitiger Umstände. Das FG wies die Klage als unbegründet ab.

15 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, Nr. 1 Satz 4 EStG.

16 Eine Wertaufholung komme nicht in Betracht, soweit Geschäftsanteile an einer Kapitalgesellschaft durch Kapitalherabsetzung vernichtet worden seien. Die nachfolgende Kapitalerhöhung lasse einen neuen Geschäftsanteil entstehen, der als weitere Beteiligung eigenständig zu beurteilen sei. Eine Wertaufholung könne höchstens im Verhältnis des gegenwärtigen zu dem früher geminderten Geschäftsanteil erfolgen.

17 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 1. April 2014 13 K 315/10 aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 vom 11. Dezember 2013 dahingehend zu ändern, dass der laufende Gewinn um 204.286 € vermindert wird.

18 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

19 Der Senat hat R mit Beschluss vom 4. Juli 2017 nach § 60 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig beigeladen. Die Klägerin, das FA und der Beigeladene haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision ist unbegründet. Sie ist nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass der laufende Gesamthandsgewinn im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid in zutreffender Höhe festgestellt wurde.

21 1. Der Senat entnimmt dem Begehren der Klägerin den Antrag, den angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid (nur) dahin zu ändern, dass der festgestellte laufende Gesamthandsgewinn um 204.286 € gemindert wird.

22 Zwischen den Beteiligten ist allein streitig, ob das FA im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der D-GmbH nur 28.303 € betrage,

weil zuvor in Höhe von 204.286 € eine Wertaufholung erforderlich sei. Eine solche Wertaufholung ist als laufender Gesamthandsgewinn und nicht als Teil eines etwaigen Veräußerungsgewinns i.S. des § 16 EStG zu erfassen (dazu 2. und 4.). Nach Ansicht der Klägerin ist keine Wertaufholung vorzunehmen, so dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der D-GmbH 232.589 € betrage; insoweit begehrt die Klägerin die Minderung des festgestellten laufenden Gesamthandsgewinns um 204.286 €. Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile wäre in diesem Fall um 204.286 € höher, so dass der davon auf den Beigeladenen entfallende Gewinn in Höhe von 230.263 € für eine Gewinnübertragung nach § 6b EStG zur Verfügung stünde und, soweit er auf die Komplementärin entfällt, nach Ansicht der Klägerin gemäß § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes steuerfrei wäre. Für eine Erhöhung des festgestellten Veräußerungsgewinns ist danach nach dem Begehren der Klägerin kein Raum.

23 2. Veräußert eine Personengesellschaft im Laufe ihres Wirtschaftsjahres ein Wirtschaftsgut, das zu ihrem Gesamthandsvermögen gehört, so entsteht aus diesem Geschäftsvorfall ein Gewinn, der als laufender Gesamthandsgewinn nach § 15 EStG zu erfassen ist, sofern er nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen eines Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG erfüllt. Die Ermittlung des laufenden Gewinns nach § 15 EStG erfolgt nach Maßgabe von § 4 Abs. 1, § 5 EStG, d.h. als Unterschied zwischen dem Buchwert des Wirtschaftsguts zu Beginn des Wirtschaftsjahres und dem für das Wirtschaftsgut erhaltenen Veräußerungserlös abzüglich der Veräußerungskosten.

24 Danach hat die Klägerin durch die Veräußerung der Anteile an der D-GmbH einen Gewinn in Höhe von 232.589 € erzielt (Veräußerungspreis abzgl. Buchwert zu Beginn des Streitjahres). Er ist als laufender Gesamthandsgewinn festzustellen, soweit er nicht nach Maßgabe des § 6b EStG gewinnneutral auf ein anderes Wirtschaftsgut übertragen wurde (dazu unten 3.) oder steuerfrei ist, und soweit er nicht als Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG festzustellen ist (dazu unten 4.).

25 3. Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der D-GmbH in Höhe von 204.286 € nicht nach § 6b EStG auf die Anschaffungskosten der Anteile durch die E-KG übertragen werden konnte.

26 a) Nach § 6b Abs. 10 Satz 10 i.V.m. Satz 1 EStG kann eine Personengesellschaft wie die Klägerin Gewinne aus der Veräußerung von zu ihrem Gesamthandsvermögen gehörenden Anteilen an Kapitalgesellschaften bis zu einem Betrag von 500.000 € u.a. auf die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschafften Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, soweit an der Personengesellschaft keine Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.

27 Wegen der (bis 31. Dezember 1998 und ab 1. Januar 2002 wieder geltenden, dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. September 2010 IV R 22/07, Rz 17, m.w.N.) gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise dieser Steuervergünstigung erlaubt § 6b EStG die Übertragung eines dem Gesellschafter zuzurechnenden Veräußerungsgewinns nicht nur betriebsbezogen, sondern auch auf Wirtschaftsgüter eines Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens des Gesellschafters sowie in Höhe des auf den Gesellschafter entfallenden ideellen Anteils auf Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens einer anderen Personengesellschaft, an der der Gesellschafter ebenfalls als Mitunternehmer beteiligt ist (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 1980 IV R 136/77, BFHE 131, 313, BStBl II 1981, 84, unter 2.2.b; Blümich/ Schießl, § 6b EStG Rz 232; Heger, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff --KSM--, EStG, § 6b Rz A 18; Jachmann-Michel in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 6b Rz 21; Strahl in Korn, § 6b EStG Rz 58; Marchal in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6b EStG Rz 47; Schmidt/Loschelder, EStG, 36. Aufl., § 6b Rz 45, sowie R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR--). Das gilt selbst dann, wenn --wie im Streitfall-- das Wirtschaftsgut an eine Schwestergesellschaft veräußert wird (hier: die E-KG), so dass der Gewinn auf die Anschaffungskosten des nämlichen Wirtschaftsguts übertragen werden kann, soweit an dieser derselbe Mitunternehmer (hier: der Beigeladene) beteiligt ist.

28 b) Gemäß § 6b Abs. 10 Satz 4, Abs. 2 EStG ist als Gewinn der Betrag abziehbar und übertragbar, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. Buchwert ist dabei der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 EStG anzusetzen ist. Bei der danach erforderlichen Ermittlung des fiktiven Buchwerts auf den Zeitpunkt der Veräußerung sind alle Bewertungsregeln des § 6 EStG zu beachten, auch die Regelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG zur Wertaufholung (vgl. Heger in KSM, EStG, § 6b Rz C 11; Strahl in Korn, § 6b EStG Rz 21; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 6b Rz 53, sowie R 6b.1 Abs. 2 Satz 3 EStR).

29 aa) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ist eine zu einem Betriebsvermögen gehörende Beteiligung grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden kann (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG). Teilwertabschreibungen aus den Vorjahren

sind also durch eine Zuschreibung bis zur Obergrenze der Anschaffungskosten rückgängig zu machen, soweit nicht der Steuerpflichtige auch im jeweiligen Folgejahr einen niedrigeren Teilwert am Bilanzstichtag nachweisen kann (vgl. BFH-Urteile vom 24. April 2007 I R 16/06, BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707, unter II.1.; vom 21. Mai 2015 IV R 15/12, Rz 21, und vom 8. November 2016 I R 49/15, BFHE 256, 264, BStBl II 2017, 1002, Rz 15 ff.). Das Wertaufholungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG erstreckt sich dabei auch auf Teilwertabschreibungen, die bereits vor Inkrafttreten der Regelung am 1. Januar 1999 vorgenommen worden sind (BFH-Urteile in BFHE 218, 102, BStBl II 2007, 707, unter II.3., und vom 25. Februar 2010 IV R 37/07, BFHE 229, 122, BStBl II 2010, 784, Rz 17 ff.).

30 bb) Eine Wertaufholung kommt nur insoweit in Betracht, als sich das Wirtschaftsgut noch im gleichen Umfang wie zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung im Betriebsvermögen befindet. Anderenfalls fehlt es an der Möglichkeit, für die Bewertung wieder an die historischen Anschaffungskosten anzuknüpfen (vgl. BFH-Urteile vom 11. Juli 2012 I R 50/11, Rz 11; in BFHE 256, 264, BStBl II 2017, 1002). Dies gilt auch für eine Beteiligung. Diese ist z.B. dann nicht mehr unverändert Bestandteil des Betriebsvermögens, wenn sich von den Anschaffungskosten ein Teil auf Bezugsrechte für neue Anteile abgespalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 1999 IV R 27/97, BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638). Andererseits führt der Hinzuerwerb von Anteilen grundsätzlich nicht zu einer die Wertaufholung ausschließenden Änderung des Wirtschaftsguts "Beteiligung". Vielmehr ist zu vermuten, dass die Beteiligung aufgestockt wurde (vgl. BFH-Urteile vom 14. Februar 1973 I R 76/71, BFHE 108, 532, BStBl II 1973, 397, unter 3., und vom 27. Juli 1988 I R 104/84, BFHE 155, 56, BStBl II 1989, 274, unter II.5.). Für das Handelsrecht folgt dies, wie das FG zutreffend entschieden hat, aus der Beteiligungsvermutung des § 271 Abs. 1 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB) für Anteile, die 20 % des Nennkapitals übersteigen.

31 cc) Nach den Feststellungen des FG stellten die verschiedenen, zeitlich aufeinanderfolgend erworbenen Anteile der Klägerin an der D-GmbH stets eine einzige Beteiligung dar. Der BFH ist an diese Tatsachenfeststellung durch das FG nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden.

32 c) Maßstab für die Bewertung der Beteiligung einer Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG die Anschaffungskosten.

33 aa) Für die Bestimmung der Anschaffungskosten der zu einem Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt für die Handels- wie auch für die Steuerbilanz die Regelung in § 255 Abs. 1 HGB. Danach gehören zu den Anschaffungskosten sowohl die ursprünglichen ("originären") Anschaffungskosten als auch die Nachschüsse sowie alle sonstigen Kapitalzuführungen durch die Gesellschafter, die auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zu offenen oder verdeckten Einlagen führen (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733, unter II.3.; zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung: BFH-Urteile vom 20. April 2005 X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, unter II.2.a, und vom 10. November 2005 IV R 13/04, BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618, unter II.1.b bb).

34 bb) Eine Herabsetzung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft, an der eine Beteiligung besteht, bewirkt nur dann eine Änderung der Anschaffungskosten des Anteilsinhabers an der Beteiligung, wenn der Vermögensbereich des Anteilseigners durch die Herabsetzung betroffen ist.

35 Wird bei einer Kapitalgesellschaft das Nennkapital herabgesetzt, ohne dass es zu einer Auskehrung des Herabsetzungsbetrags an die Anteilseigner kommt, ergibt sich keine Wirkung auf die Anschaffungskosten der Anteile (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 22. Dezember 2009 IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl I 2010, 94, Tz 92). Kommt es hingegen zu einer Zahlung, die eine Kapitalgesellschaft aufgrund einer wirksamen Herabsetzung des Nennkapitals an ihre Gesellschafter leistet, so ist diese Zahlung als Rückzahlung der ursprünglich geleisteten Anschaffungskosten anzusehen (vgl. BFH-Urteile vom 14. Oktober 1992 I R 1/91, BFHE 169, 213, BStBl II 1993, 189, unter II.2.a, und vom 29. Juni 1995 VIII R 69/93, BFHE 178, 166, BStBl II 1995, 725, unter II.2.).

36 Danach mindern sich die Anschaffungskosten auch nicht bei einer vereinfachten Kapitalherabsetzung nach §§ 58a ff. GmbHG. Ziel der Regelung ist es, die Sanierung einer GmbH durchführen zu können, indem eine Kapitalherabsetzung unter Wahrung des Gläubigerschutzes nicht zur Ausschüttung bisher gebundenen Kapitals an die Gesellschafter, sondern nur zum Ausgleich von Wertminderungen und zur Deckung sonstiger Verluste verwendet werden darf (vgl. Begründung zum Gesetzesentwurf vom 14. August 1992, BRDrucks 511/92, 87 ff.). Weil es nicht zu einer Auskehrung der frei gewordenen Beträge an die Gesellschafter kommen darf (§ 58b Abs. 1 GmbHG), mindert sich infolge der Kapitalherabsetzung auch der Buchwert des Anteils des Gesellschafters an der GmbH nicht (vgl. Maser/Sommer, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 1996, 22, 31). Dabei ist es entgegen der Ansicht der Klägerin

unerheblich, ob die Kapitalherabsetzung nach § 58a Abs. 4 Satz 1 GmbHG unter das in § 5 Abs. 1 GmbHG festgelegte Mindeststammkapital erfolgt, wenn mit der Kapitalherabsetzung zugleich eine Kapitalerhöhung gemäß § 58f GmbHG einhergeht. Die in diesem Zusammenhang geleisteten Einlagen erhöhen nach den allgemeinen Grundsätzen (s.o. II.3.c aa) die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft (vgl. auch Maser/Sommer, GmbHR 1996, 22, 32).

37 cc) Die Zusammenlegung von Geschäftsanteilen lässt die Anschaffungskosten der betroffenen Anteile unberührt.

38 Die nach § 46 Nr. 4 GmbHG der Bestimmung der Gesellschafter unterliegende Zusammenlegung von GmbH-Geschäftsanteilen ist zivilrechtlich zulässig, wenn die Geschäftsanteile voll eingezahlt sind (Urteile des Bundesgerichtshofs vom 13. Juli 1964 II ZR 110/62, BGHZ 42, 89, und des Kammergerichts Berlin vom 10. März 2000 14 U 2105/98). Die Zusammenlegung eines im Betriebsvermögen befindlichen GmbH-Anteils mit einem weiteren GmbH-Anteil führt nicht dazu, dass die in diesen Anteilen enthaltenen Anschaffungskosten beseitigt oder gemindert werden. Sie setzen sich vielmehr in dem neu entstandenen Anteil fort (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juli 2012 I R 88/10, BFHE 238, 108, BStBl II 2013, 94, Rz 35, zur Unbeachtlichkeit der Zusammenlegung für eine fortdauernde Steuerverstrickung).

39 d) Das FG hat auf dieser Grundlage zutreffend die Entscheidung des FA bestätigt, dass nur der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile der Klägerin an der D-GmbH auf Grundlage des um die Wertaufholung erhöhten Buchwertes zur Übertragung auf die E-KG zuzulassen ist.

40 aa) Die im Jahr 1996 durch eine Teilwertabschreibung vorgenommene Minderung des Wertes des Anteils der Klägerin an der D-GmbH ist mangels Vorliegens der Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung im Streitjahr nicht mehr beizubehalten; der Anteil ist im Rahmen einer Wertaufholung mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

41 Entgegen der Ansicht der Klägerin scheitert eine Wertaufholung nicht daran, dass der im Jahr 1996 teilweise abgeschriebene Anteil zwischenzeitlich ganz oder teilweise vernichtet worden wäre. Die Anteile an der D-GmbH befanden sich als eine einzige, aufgestockte Beteiligung im Betriebsvermögen der Klägerin. Weder die Zusammenlegung von Anteilen noch die im Rahmen des Verfahrens nach §§ 58a ff. GmbHG vorgenommene Kapitalherabsetzung und -erhöhung bewirkten eine Vernichtung der Beteiligung der Klägerin oder der dieser zuzuordnenden Anschaffungskosten.

42 Eine (unterstellte) Abspaltung von Anschaffungskosten von dem Anteil der Klägerin an der D-GmbH vor der Kapitalerhöhung auf das durch die Kapitalerhöhung geschaffene Bezugsrecht eines neuen Anteils könnte sich schon deshalb nicht auf den Ansatz der historischen Anschaffungskosten auswirken, weil die Klägerin selbst das durch die Kapitalerhöhung entstandene Bezugsrecht übernommen hat und so erneut eine einheitliche Beteiligung vorliegt.

43 bb) Die Wertaufholung ist auch der Höhe nach mit 204.286 € zutreffend erfolgt. Zwischen den Beteiligten ist nicht im Streit, dass die Anschaffungskosten der Klägerin insgesamt 511.286 € betrugen. Bezogen auf den nach § 6b Abs. 10 Satz 4, Abs. 2 EStG maßgeblichen Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung betrug der Buchwert der Beteiligung danach 511.286 € und nicht, wie von der Klägerin angenommen, 307.000 €. Von dem Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung in Höhe von 232.589 € stand danach nur ein Betrag in Höhe von (232.589 € ./. 204.286 €) 28.303 € für eine gewinnneutrale Übertragung nach § 6b EStG zur Verfügung.

44 Da der Beigeladene nur zu 99 % an dem Gesamthandsvermögen der übertragenden Klägerin beteiligt ist, entfielen auf ihn von diesem Gewinn 28.019,31 €.

45 Dahinstehen kann, ob der auf die als Komplementärin beteiligte GmbH entfallende Anteil am Gewinn von 1 % steuerbefreit ist. Denn einer anderenfalls vorzunehmenden Erhöhung des festgestellten steuerpflichtigen Gewinns steht das auch im Revisionsverfahren zu beachtende Verböserungsverbot entgegen.

46 4. Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass der Gewinn, soweit er im Umfang der Wertaufholung nicht nach § 6b EStG gewinnneutral übertragen werden konnte, als laufender Gesamthandsgewinn und nicht als Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG festzustellen war.

47 a) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs. Als Teilbetrieb gilt auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG).

48 b) Gemäß § 16 Abs. 2 EStG ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Der Wert des Betriebsvermögens ist für den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln.

49 aa) Nach § 6 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung hat der Steuerpflichtige bei der Veräußerung eines Gesamtbetriebs zur Ermittlung des laufenden Gewinns auf den Zeitpunkt der Veräußerung eine Bilanz aufzustellen. Diese letzte Schlussbilanz schließt die laufende gewerbliche Tätigkeit ab. Bei der Veräußerung eines Teilbetriebs ist dagegen die Erstellung einer Schlussbilanz nicht erforderlich; die Teilbetriebsveräußerung stellt für den Gesamtbetrieb lediglich einen laufenden Geschäftsvorfall dar.

50 bb) Allerdings muss auch bei einer Teilbetriebsveräußerung der (ggf. begünstigte) Veräußerungsgewinn vom laufenden Gewinn des Gesamtbetriebs abgegrenzt werden. Materiell-rechtlich sind dabei die gleichen Grundsätze wie bei einer Gesamtbetriebsveräußerung zugrunde zu legen (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG). Mangels Erstellung einer Schlussbilanz ist der Wert des Betriebsvermögens nach den Grundsätzen von § 4 Abs. 1, § 5 EStG auf den Zeitpunkt der Veräußerung zu schätzen (BFH-Urteil vom 9. Mai 2012 X R 38/10, BFHE 237, 329, BStBl II 2012, 725).

51 c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist im Streitfall das veräußerte Betriebsvermögen --die Beteiligung an der D-GmbH-- mit dem auf den Veräußerungszeitpunkt nach Maßgabe von § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelten Buchwert anzusetzen. Der Buchwert der Beteiligung bestimmt sich also auch in diesem Fall nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, d.h. unter Berücksichtigung einer Wertaufholung. Als etwa festzustellender Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG ergäbe sich danach allenfalls ein Betrag von 28.303 € (Veräußerungspreis in Höhe von 539.589 € abzgl. Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung in Höhe von 511.286 €), während es hinsichtlich der Wertaufholung (204.286 €) bei der Erfassung als laufender Gesamthandsgewinn verbleibt.

52 5. Zutreffend hat das FG auch angenommen, dass der auf den Beigeladenen entfallende Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung, soweit er auf einer fiktiven Wertaufholung beruht, nicht nach § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG anteilig steuerbefreit ist.

53 Zwar ist nach § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG die Hälfte der Betriebsvermögensmehrung nach einer Wertaufholung i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG steuerfrei. Dies gilt allerdings gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. a Satz 2 EStG nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Wertes, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG ergibt, ausgeglichen worden ist. Die Ausnahme des § 3 Nr. 40 Buchst. a Satz 2 EStG gilt auch für den Fall, dass der Anteil nach einer Teilwertabschreibung veräußert wird (HHR/Intemann, § 3 Nr. 40 EStG Rz 71; Schmidt/ Levedag, a.a.O., § 3 Nr. 40 Rz 138). Das FG hat dies zutreffend bejaht, da die Teilwertabschreibung auf die Anteile der D-GmbH im Jahr 1996 zu einer vollständigen Gewinnminderung geführt hat.

54 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de