Beschluss vom 06. August 2019, VIII R 12/16

Auflösung einer positiven Ergänzungsrechnung anlässlich der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils

ECLI:DE:BFH:2019:B.060819.VIIIR12.16.0

BFH VIII. Senat

EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 2, EStG § 16 Abs 2 S 1, EStG § 18 Abs 3, EStG VZ 2005

vorgehend FG Nürnberg, 25. Januar 2016, Az: 1 K 773/14

Leitsätze

1. Erwirbt ein Mitunternehmer einen weiteren Anteil an derselben Personengesellschaft aufgrund des Todes eines Mitgesellschafters im Wege der Anwachsung hinzu, vereinigt sich der hinzuerworbene Anteil in der Regel mit dem bisherigen Mitunternehmeranteil des Erwerbers zu einem einheitlichen Mitunternehmeranteil. Dies gilt auch dann, wenn der Mitunternehmer bereits im Anwachsungszeitpunkt die Absicht hat, den hinzuerworbenen Anteil an einen anderen Mitgesellschafter zu veräußern (Anschluss an BFH-Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258) .

2. Die Auflösung oder Beibehaltung des Korrekturpostens zu den dem Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens in einer positiven Ergänzungsbilanz oder -rechnung ist von der Beibehaltung des Umfangs der Beteiligung an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens abhängig. Im Fall der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils ist die positive Ergänzungsbilanz oder -rechnung korrespondierend in Höhe des veräußerten Bruchteils des Anteils aufzulösen und das Mehrkapital insoweit in das anteilige Buchkapital des veräußerten Teilanteils einzubeziehen .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 26.01.2016 - 1 K 773/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob und in welcher Höhe die Gesellschafter der Klägerin und Revisionsklägerin zu 1 (Klägerin zu 1), einer als Rechtsanwaltsgesellschaft tätigen Partnerschaftsgesellschaft, M (Kläger und Revisionskläger zu 2) und S (Kläger und Revisionskläger zu 3) im Streitjahr (2005) jeweils einen Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) erzielt haben.

2 Im Jahr 2004 waren an der Klägerin zu 1 als Gesellschafter M (zu 42 %), X (zu 25 %), S (zu 25 %) und F (Kläger und Revisionskläger zu 4) --zu 8 %-- beteiligt. X verstarb unfallbedingt noch im Jahr 2004 und schied aufgrund einer Fortsetzungsklausel im damaligen Partnerschaftsvertrag gegen eine Abfindung aus der Klägerin zu 1 aus.

3 Mit dem Ausscheiden des X wuchs dessen vermögensmäßige Beteiligung an der Klägerin zu 1 den verbleibenden Gesellschaftern an. Zum Ende des Jahres 2004 waren damit an der Klägerin zu 1 M zu 56 %, S zu 33,33 % und F zu 10,67 % beteiligt. Die Abfindungszahlung an die Erbin des X wurde von der Klägerin zu 1 beglichen; zudem wurde die Erbin von der Verpflichtung freigestellt, das zum Zeitpunkt des Ausscheidens bestehende negative Kapitalkonto des X ausgleichen zu müssen. Je nach Umfang der Anwachsung wurde die Abfindungszahlung der Klägerin zu 1 als Verbindlichkeit des M, des S und des F gegenüber der Klägerin zu 1 behandelt.

4 Die Klägerin zu 1 ermittelte ihren Gewinn im Jahr 2004 und im Streitjahr im Wege der Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. In der Gewinnermittlung für 2004 wurden für M, S und F jeweils positive Ergänzungsrechnungen gebildet. In diesen Ergänzungsrechnungen wurden die dem M, S und F zugeordneten Teilbeträge der Abfindung an die Erbin des X als Anschaffungskosten für den Praxiswert im Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1 erfasst und fortan abgeschrieben. Die Höhe der Anschaffungskosten für den Praxiswert und die Methode zur Ermittlung der Abschreibungsbeträge in den Ergänzungsrechnungen ist zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig.

5 Im Streitjahr wurde in einer Vereinbarung vom 1. August, die zwischen der Klägerin zu 1 sowie M, S, F und der bislang bei der Klägerin zu 1 angestellten Rechtsanwältin A (Klägerin und Revisionsklägerin zu 5) geschlossen wurde, Folgendes bestimmt:

- A wurde mit einem Anteil von 10 % als neue Partnerin aufgenommen. Zudem wurde die Beteiligung des F von 10,67 % auf 18 % aufgestockt.

- Hierzu übertrug M 10 % seines Anteils auf A und 4 % seines Anteils auf F. Im Gegenzug hatte A einen Kaufpreis von 160.000 € und F einen Kaufpreis von 64.000 € zu zahlen.

- S übertrug 3,33 % seines Anteils auf F gegen Zahlung eines Kaufpreises in Höhe von 53.280 €.

- A und F hatten die gegenüber M und S geschuldeten Kaufpreise an die Klägerin zu 1 zu zahlen. Dort wurden die Beträge als Tilgungsleistungen auf die Verbindlichkeiten des M und des S aus der Abfindung der Erbin des X behandelt. Ferner mussten S und F ihre Verbindlichkeiten aus der Abfindung der Erbin des X gegenüber der Klägerin zu 1 vollständig tilgen.

6 Nach dem ebenfalls am XX.XX.2005 geschlossenen neuen Partnerschaftsvertrag waren (mit Rückwirkung zum 1. Januar des Streitjahres) an der Klägerin zu 1 somit M zu 42 %, S zu 30 %, F zu 18 % und A zu 10 % beteiligt. In der Gewinnermittlung für das Streitjahr wurde infolge der Abtretung der Anteile an A und F in den positiven Ergänzungsrechnungen des M und des S jeweils der Praxiswert vollständig gewinnmindernd ausgebucht. Die Zahlungen der A und des F wurden in den Ergänzungsrechnungen des M und des S mit den Minderungsbeträgen verrechnet, wodurch sich jeweils ein Verlust ergab. Korrespondierend erfasste die Klägerin zu 1 in den positiven Ergänzungsrechnungen der A und des F Zugänge für den Praxiswert und jeweils ein entsprechendes Mehrkapital.

7 In der Feststellungserklärung für das Streitjahr wurden dementsprechend keine Veräußerungsgewinne des M und des S aus der Übertragung der Bruchteile an den Partnerschaftsanteilen, sondern Verluste aus den Ergänzungsrechnungen erklärt. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen erklärungsgemäßen Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für das Streitjahr.

8 Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, M und S hätten im Streitjahr aufgrund der Übertragung von Teilmitunternehmeranteilen jeweils steuerpflichtige Veräußerungsgewinne erzielt. Der Prüfer ermittelte den Veräußerungsgewinn des M in Höhe von 190.645,69 €, indem er den Zahlungen von A und F zur Tilgung der Verbindlichkeiten des M als Veräußerungsentgelt einen anteiligen Buchwert des veräußerten Teilmitunternehmeranteils gegenüberstellte. Für die Ermittlung dieses anteiligen Buchwerts bezog er sowohl das negative Kapitalkonto des M in der Gesamthandsbilanz als auch das Mehrkapital aus der positiven Ergänzungsrechnung des M in Höhe des veräußerten Bruchteils des Partnerschaftsanteils (25 %) in die Berechnung ein. Ebenso verfuhr der Prüfer bei S und ermittelte für diesen einen Veräußerungsgewinn für den Teilanteil in Höhe von 45.637,89 €.

9 Das FA erließ am 26.03.2010 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) einen geänderten gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid für das Streitjahr.

10 Der hiergegen von der Klägerin zu 1 erhobene Einspruch blieb erfolglos. Zum Einspruchsverfahren, das zum einen die festgestellten Veräußerungsgewinne des M und des F und zum anderen die Höhe der Abschreibungen auf den Praxiswert in den Ergänzungsrechnungen sämtlicher Gesellschafter der Klägerin zu 1 zum Gegenstand hatte, zog das FA die Gesellschafter M, S, F und A hinzu.

11 Die anschließende Klage wurde im Namen der Klägerin zu 1 und sämtlicher hinzugezogener Gesellschafter erhoben. Sie richtete sich nur gegen den Ansatz und die Höhe der Veräußerungsgewinne des M und des S.

12 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 26.01.2016 - 1 K 773/14 als unbegründet ab. Die Begründung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 812 mitgeteilt.

13 Mit ihrer Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Die Entscheidung des FG verletze materielles Bundesrecht in Gestalt der §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 Satz 2 EStG.

14 Zu Unrecht nehme das FG an, die zivilrechtlich grundsätzlich einheitliche Mitgliedschaft des Gesellschafters einer Personengesellschaft bewirke, dass sich auch steuerrechtlich die durch die Anwachsung neu erworbenen Mitberechtigungen am Praxiswert und den übrigen Wirtschaftsgütern mit den alten Mitberechtigungen des M und des S zwangsweise vereinigt haben müssten. Ein schon beteiligter Gesellschafter könne einen Teilanteil hinzuerwerben und genau diesen Teilanteil weiterveräußern. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns sei dann zielgenau auf diejenigen Anschaffungskosten abzustellen, die der Gesellschafter für den Hinzuerwerb getragen habe. Die vom FA angewendete Durchschnittsbewertung der Mitunternehmeranteile führe im Fall eines Praxiswerts, der selbst geschaffen und von einem schon beteiligten Gesellschafter teilweise hinzuerworben werde, zu sinnwidrigen Ergebnissen.

15 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz und die Einspruchsentscheidung vom 10.06.2014 aufzuheben sowie den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2005 vom 26.03.2010 dergestalt zu ändern, dass ein Veräußerungsgewinn für die Gesellschafter M und S entfällt.

16 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 1. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO) und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

18 a) Soweit sie von F und A erhoben wurde, ist die Revision gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 4 FGO unbegründet. Das FG hätte die Klage insoweit als unzulässig und nicht als unbegründet abweisen müssen. Die Vorentscheidung ist auch insoweit im Ergebnis dennoch zu bestätigen (siehe unten II.3.). Über die Revision darf gemäß § 126a FGO auch durch Beschluss entschieden werden, wenn sie mit anderer Begründung zurückgewiesen wird (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.07.2017 - VIII R 48/14, BFH/NV 2018, 412, Rz 7).

19 b) Die Revision ist gemäß § 126 Abs. 2 FGO unbegründet, soweit sie von der Klägerin zu 1 und von M und S erhoben wurde. Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass M und S Teile ihrer Mitunternehmeranteile im Streitjahr veräußert haben. Es hat zu Recht auch die Höhe der festgestellten Veräußerungsgewinne nicht beanstandet (siehe unten II.4. bis 5.).

20 2. Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass in dem angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr vom 26.03.2010 für M und S jeweils ein Gewinn aus der Veräußerung eines Bruchteils des jeweiligen Partnerschaftsanteils gesondert und einheitlich festgestellt worden ist.

21 Das FA ging davon aus, dass die von M und S erzielten Gewinne aus der Veräußerung ihrer Teilmitunternehmeranteile gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG kraft Gesetzes als laufende Gewinne zu behandeln sind und hat diese Veräußerungsgewinne (vgl. BFH-Urteile vom 20.08.2015 - IV R 34/12, BFH/NV 2016, 41, Rz 19; vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 27) im angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid auch festgestellt. Neben deren Anteilen am laufenden Gewinn umfasst die Feststellung des laufenden Gewinns aus der Gesamthand bei der Klägerin zu 1 auch die laufenden Veräußerungsgewinne für M und S. Nur die Feststellungen zu den laufenden Veräußerungsgewinnen des M und des S wurden mit der Klage angefochten und bilden den Gegenstand des Verfahrens (zur Anfechtbarkeit dieser Feststellung siehe z.B. BFH-Urteile in BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 26 f.; in BFH/NV 2016, 41, Rz 19; vom

10.02.2016 - VIII R 38/12, BFH/NV 2016, 1256, Rz 30, sowie vom 15.04.2010 - IV R 9/08, BFHE 229, 42, BStBl II 2010, 929, Rz 23).

22 3. Soweit F und A Revision erhoben haben, verletzt das FG-Urteil zwar Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Die Revision ist insoweit aber gemäß § 126 Abs. 2 und Abs. 4 FGO im Ergebnis als unbegründet zurückzuweisen.

23 a) Weist das FG eine Klage als unbegründet statt als unzulässig ab, verletzt das FG-Urteil Bundesrecht. Es hat aber Bestand, weil der Urteilstenor richtig ist. Die Revision ist insoweit gemäß § 126 Abs. 4 FGO mit der Maßgabe zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist (BFH-Urteil vom 07.05.2013 - VIII R 17/09, BFH/NV 2013, 1581, Rz 11, m.w.N.).

24 b) Dies ist hier der Fall. Die Klage hätte vom FG, soweit sie von A und F erhoben wurde, als unzulässig abgewiesen werden müssen. Hinsichtlich der festgestellten Veräußerungsgewinne für M und S sind neben der Klägerin zu 1 gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO (zu deren Klagebefugnis siehe z.B. BFH-Urteil in BFHE 229, 42, BStBl II 2010, 929, Rz 15) nur die Veräußerer M und S gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO jeweils persönlich klagebefugt (vgl. BFH-Urteile vom 16.05.2013 - IV R 21/10, BFH/NV 2013, 1586, Rz 15, und vom 28.09.2017 - IV R 51/15, BFH/NV 2018, 246, Rz 20), nicht aber A und F. Eine Klagebefugnis für A und F lässt sich auch nicht daraus ableiten, dass sie gemäß §§ 359 Nr. 2, 360 Abs. 1 und 4 AO zum Einspruchsverfahren hinzugezogen waren und ihnen die Einspruchsentscheidung bekannt gegeben worden ist, in der der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen wurde. Eine Rechtsverletzung des Hinzugezogenen i.S. der §§ 40 Abs. 2, 48 FGO liegt nur vor, wenn aufgrund der Bindungswirkung der Entscheidung der Finanzbehörde zu seinen Lasten eine materiell-rechtliche Beschwer oder eine formelle Beschwer (wegen zurückgewiesener eigener Anträge im Einspruchsverfahren) vorliegt (siehe zum Ganzen BFH-Urteil vom 29.04.2009 - X R 16/06, BFHE 225, 4, BStBl II 2009, 732, unter II.2.c). Daran fehlt es hier.

25 4. Die Revision der Klägerin zu 1 sowie des M und des S ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO).

26 Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass M und S im Streitjahr jeweils gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 18 Abs. 3 EStG einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung eines Teils ihres Mitunternehmeranteils erzielt haben (siehe unten II. 4.a bis b). Auch die Höhe der festgestellten Veräußerungsgewinne ist nicht zu beanstanden (siehe unten II.5.).

27 a) Die Würdigung des FG, M und S hätten im Jahr 2004 im Wege der Anwachsung jeweils Teile des Mitunternehmeranteils des verstorbenen X erworben, ist zutreffend. Scheidet ein Gesellschafter aufgrund einer Fortsetzungsklausel im Todesfall gegen eine Barabfindung aus einer Mitunternehmerschaft aus, liegt hierin eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Erblasser und in der Anwachsung dessen Erwerb durch die verbleibenden Gesellschafter (BFH-Urteil vom 05.02.2002 - VIII R 53/99, BFHE 197, 546, BStBl II 2003, 237, unter II.1.a). In den positiven Ergänzungsrechnungen, die anlässlich der Abfindung der Erbin des X für M und S im Jahr 2004 gebildet wurden, wurden dementsprechend die von M und S getragenen Abfindungszahlungen anknüpfend an den Anteilserwerb einvernehmlich als Anschaffungskosten für den im Gesamthandsvermögen befindlichen Praxiswert der Klägerin zu 1 behandelt (vgl. zur Bildung einer Ergänzungsrechnung beim Erwerber eines Mitunternehmeranteils BFH-Urteile vom 06.07.1995 - IV R 30/93, BFHE 178, 176, BStBl II 1995, 831, unter 1.; vom 24.06.2009 - VIII R 13/07, BFHE 225, 402, BStBl II 2009, 993, unter II.2.; vom 20.11.2014 - IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 14, und vom 09.05.2017 - VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, Rz 62).

28 b) Die im Jahr 2004 hinzuerworbenen Teile des Partnerschaftsanteils des X haben sich wie vom FG angenommen mit den von M und S zuvor gehaltenen Partnerschaftsanteilen jeweils zu einem einheitlichen Anteil vereinigt.

29 aa) Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH (vgl. dazu BFH-Urteil vom 13.02.1997 - IV R 15/96, BFHE 183, 39, BStBl II 1997, 535, unter 1., mit Zitaten aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH--, vgl. z.B. BGH-Urteil vom 11.04.1957 - II ZR 182/55, BGHZ 24, 106) hält der Gesellschafter einer Personengesellschaft, wenn er Anteile an derselben Gesellschaft zu unterschiedlichen Zeitpunkten erwirbt, grundsätzlich nur einen einheitlichen Gesellschaftsanteil an dieser Gesellschaft. Ausnahmen vom Grundsatz der zivilrechtlichen und steuerlichen Unteilbarkeit des Anteils an einer Personengesellschaft kommen allenfalls in Fällen der personellen Sonderzuordnung des Anteils in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 183, 39, BStBl II 1997, 535, unter 1.).

30 bb) Danach haben sich auch im Streitfall die angewachsenen Anteile mit den ursprünglichen Partnerschaftsanteilen des M und des S zu einheitlichen Anteilen vereinigt. Anhaltspunkte für eine personelle Sonderzuordnung der durch die Anwachsung erworbenen Anteile sind nicht erkennbar.

31 Dafür, dass M und S einem Treuhänder ähnliche Stellung eingenommen haben, gibt es keine Anhaltspunkte. Auch der Umstand, dass der Hinzuerwerb der Anteile kraft Anwachsung durch den Unfalltod des X verursacht wurde, führt zu keiner Sonderzuordnung. Der Hinzuerwerb der Anteile beruhte insoweit auf der im früheren Partnerschaftsvertrag enthaltenen Fortsetzungsklausel, der M und S zugestimmt hatten. Schließlich enthält die Vereinbarung vom XX.XX.2005 auch keine Bestimmungen, aus denen auf eine Sonderzuordnung der angewachsenen Teilanteile zu schließen sein könnte. M und S sollten nach der Vereinbarung Teile ihrer im Übertragungszeitpunkt bestehenden einheitlichen mitgliedschaftlichen Stellung (ihre Partnerschaftsanteile --M: 56 % / S: 33,33 %--), wie sie nach der Anwachsung bestand, auf A und F übertragen. Deutlich wird dies insbesondere daraus, dass nach der Vereinbarung Teilbeträge von den zu diesem Zeitpunkt bestehenden unveränderlichen Festkapitalkonten des M und des S auf A und F übertragen wurden. Das unveränderliche Festkapital war sowohl für die vermögensmäßige Beteiligung an der Partnerschaft als auch für die Gewinn- und Verlustbeteiligung maßgebend; zudem richtete sich das Stimmrecht der Partner in Angelegenheiten, die den Kernbestand der Partnerschaft betrafen, nach dem Anteil an der Partnerschaft (§§ 2, 7 Nr. 2 und 9 des Partnerschaftsvertrags vom XX.XX.2005). Mit Blick auf die vorhergehende Anwachsung wurde in der Vereinbarung vom XX.XX.2005 lediglich bestimmt, dass zur Tilgung der Verbindlichkeiten des M und des S aus der Abfindung die ihnen zustehenden Kaufpreise von A und F direkt an die Klägerin zu 1 gezahlt werden sollten.

32 cc) Die Absicht des M und des S im Anwachsungszeitpunkt, die von X hinzuerworbenen Teilanteile alsbald auf F und A zu übertragen, führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn Mitunternehmer ist auch, wer einen Anteil an einer Personengesellschaft in der Absicht erwirbt, diesen kurze Zeit später weiterzuveräußern (BFH-Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258). Dies gilt ebenso für die im Streitfall hinzuerworbenen und zur Weiterveräußerung bestimmten Teilanteile.

33 c) Ausgehend vom Bestand einheitlicher Mitunternehmeranteile nach der Anwachsung ist das FG zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass M und S im Streitjahr Bruchteile ihrer Mitunternehmeranteile gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an A und F veräußert haben. Allerdings hat das FG das Vorliegen einer Teilanteilsveräußerung des M nicht ganz zutreffend begründet.

34 aa) M hat als Altgesellschafter anlässlich der Aufnahme der A seinen ganzen Mitunternehmeranteil in eine um die A erweiterte Personengesellschaft gegen Empfang einer sog. Zuzahlung eingebracht (BFH-Urteile vom 08.12.1994 - IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599; vom 17.09.2014 - IV R 33/11, BFHE 248, 121, BStBl II 2015, 717; vom 27.10.2015 - VIII R 47/12, BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600; in BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 50). Die Einbringung des Mitunternehmeranteils geschah für Rechnung der A, soweit A die Verbindlichkeiten des M gegenüber der Klägerin zu 1 getilgt und hierdurch anlässlich ihrer Aufnahme eine Zuzahlung in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen des M geleistet hat (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599, unter 4.; in BFHE 248, 121, BStBl II 2015, 717, Rz 20; in BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600, Rz 35). Die Einbringung des Mitunternehmeranteils durch M erfolgte zudem für Rechnung des F, soweit M gleichzeitig Teile seiner Beteiligung an F entgeltlich übertragen hat. Da es sich bei der Vereinbarung vom XX.XX.2005 um eine Vereinbarung zwischen sämtlichen Gesellschaftern und A handelt, die zeitgleich vollzogen wird, liegt ein einheitlich zu würdigender Vorgang vor. Soweit die Einbringung des Mitunternehmeranteils durch M für fremde Rechnung der A und des F geschieht, veräußert M Teile seines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 18 Abs. 3 EStG. Er kann das Entstehen eines Veräußerungsgewinns nicht durch die Anwendung des Bewertungswahlrechts gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) vermeiden (BFH-Urteile in BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599, unter 2.; in BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600, Rz 35).

35 bb) Soweit M seinen Mitunternehmeranteil für eigene Rechnung einbringt, ist grundsätzlich das Bewertungswahlrecht gemäß § 24 UmwStG eröffnet. Zwar kann auch aufgrund der Einbringung für M ein --ebenfalls als Veräußerungsgewinn des M i.S. des § 16 EStG festzustellender (BFH-Urteile vom 30.03.2017 - IV R 11/15, BFHE 257, 324, BStBl II 2019, 29, Rz 32; in BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 25)-- Einbringungsgewinn gemäß § 24 Abs. 3 Sätze 1 und 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG entstehen, wenn in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich einer Ergänzungsrechnung des M für die eingebrachten Wirtschaftsgüter höhere Werte als die bisherigen Buchwerte angesetzt werden (BFH-Urteil in BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599, unter 1.; in BFHE 257, 324, BStBl II 2019, 29, Rz 32). Das Entstehen eines solchen Einbringungsgewinns des M ist im Streitfall aber nicht ersichtlich, da für den Ansatz der Wirtschaftsgüter der Klägerin zu 1 oberhalb der bisherigen Buchwerte anlässlich der Aufnahme der A im Streitfall kein Anhaltspunkt besteht.

36 cc) S hat im Streitjahr gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 18 Abs. 3 EStG einen Teil seines

Mitunternehmeranteils an F veräußert, ohne gleichzeitig seinen Mitunternehmeranteil gemäß § 24 Abs. 2 UmwStG einzubringen. Er hat an den schon zuvor an der Klägerin zu 1 beteiligten F ein Zehntel seines Partnerschafts- und Mitunternehmeranteils abgetreten.

37 5. Die Ermittlung der Höhe der für M und S festgestellten Veräußerungsgewinne lässt im Hinblick auf die allein streitige Auflösung der positiven Ergänzungsrechnungen des M und des S keinen Rechtsfehler erkennen.

38 a) Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils ist gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG zu ermitteln, indem dem Veräußerungsentgelt die Veräußerungskosten und der anteilige Buchwert des Teilanteils gegenübergestellt werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 41, Rz 19).

39 Dies gilt auch für den Veräußerungsgewinn des M, soweit dieser aufgrund der Einbringung des Mitunternehmeranteils für fremde Rechnung in die um A erweiterte Partnerschaft erzielt wurde. Die hierdurch verwirklichte Veräußerung eines Teilanteils führt in Höhe der Differenz zwischen der Zuzahlung der A sowie des Kaufpreises des F einerseits und den --ebenfalls im Wege der Durchschnittsbewertung zu bestimmenden-- anteiligen Buchwerten des von M für fremde Rechnung eingebrachten Betriebsvermögens (hier: ein Viertel seines Anteils) andererseits zu einem Veräußerungsgewinn (BFH-Urteile in BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599; in BFHE 225, 402, BStBl II 2009, 993, sowie Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18.10.1999 - GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123; vom 18.09.2013 - X R 42/10, BFHE 242, 489, BStBl II 2016, 639, Rz 50; vgl. zu einer alternativen Berechnungsweise auch das BFH-Urteil in BFHE 242, 489, BStBl II 2016, 639, Rz 50).

40 b) Die Höhe des zu berücksichtigenden anteiligen Buchwerts ist bei der Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils, der --wie im Streitfall-- zuvor sukzessiv zu verschiedenen Zeitpunkten erworben wurde, auch für die Rechtslage nach Inkrafttreten des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG im Wege der sog. Durchschnittsbewertung zu bestimmen (BFH-Urteil in BFHE 183, 39, BStBl II 1997, 535, unter 1.; in BFH/NV 2016, 41, Rz 19; aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung Urteile des Hessischen FG vom 24.03.2010 - 13 K 2850/07, EFG 2011, 622, und des FG Düsseldorf vom 22.10.2013 - 13 K 2696/11 F, EFG 2014, 132; ebenso z.B. Schmidt/Wacker, 38. Aufl., § 16 Rz 409; Seer in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 16 Rz 254). Das Buchkapital entfällt somit gleichmäßig auf den gesamten Mitunternehmeranteil. Dem veräußerten Bruchteil des Anteils ist quotal ein anteiliges Buchkapital in Höhe des veräußerten Bruchteils zuzuordnen.

41 c) Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns für einen (Teil-)Mitunternehmeranteil gemäß § 16 Abs. 2 EStG ist auch das Mehrkapital aus einer positiven Ergänzungsbilanz oder -rechnung des Veräußerers zu berücksichtigen. Es bildet zusammen mit dem Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz/Gesamthand den Buchwert des Mitunternehmeranteils (vgl. z.B. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 463; Seer in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rz 254; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 3. Aufl., Rz 14.55; Kahle, Finanz-Rundschau --FR-- 2013, 873, 880 f.). Auch hier sind für einen sukzessiv erworbenen Mitunternehmeranteil die Grundsätze der Durchschnittsbewertung maßgeblich. Das Buchkapital aus der Gesamthand und das Mehrkapital aus der Ergänzungsbilanz bzw. -rechnung entfällt danach gleichmäßig auf den sukzessiv erworbenen Mitunternehmeranteil, von dem später ein Bruchteil veräußert wird.

42 d) Bei der Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils ist eine positive Ergänzungsbilanz oder -rechnung für ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens korrespondierend aufzulösen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 14; zur Veräußerung des Wirtschaftsguts BFH-Urteil vom 28.09.1995 - IV R 57/94, BFHE 179, 84, BStBl II 1996, 68, unter 2.; Kahle, FR 2013, 873 ff., m.w.N.). Das in der Ergänzungsrechnung oder -bilanz enthaltene Mehrkapital ist in diesem Umfang in das anteilige Buchkapital des veräußerten Teilanteils einzubeziehen. Es handelt sich bei den Ansätzen in einer Ergänzungsbilanz/-rechnung um Korrekturposten zu den dem jeweiligen Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgütern (hier: dem Praxiswert der Klägerin zu 1) des Gesamthandsvermögens (BFH-Urteil in BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 17). Dementsprechend ist die Auflösung und Beibehaltung der Korrekturposten von der Beibehaltung des Umfangs der ideellen Beteiligung des Veräußerers an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens abhängig. Eine überquotale Auflösung der positiven Ergänzungsrechnung und Berücksichtigung des Mehrkapitals anlässlich der Veräußerung eines Teilanteils ist danach nicht zulässig (vgl. auch FG Münster, Urteil vom 09.06.2016 - 6 K 1314/15 G,F, EFG 2017, 42, Rz 34; zustimmend z.B. Bolk, a.a.O., Rz 14.55; Ley, Kölner Steuerdialog 2001, 12982, 12989, Rz 30; siehe auch Weiss, Betriebs-Berater 2017, 305).

43 e) Das FG ist im Ergebnis zutreffend von den vorstehenden Grundsätzen ausgegangen. M und S haben Bruchteile ihrer einheitlichen Mitunternehmeranteile veräußert, für die das anteilige Buchkapital im Wege der Durchschnittsbewertung quotal zu ermitteln ist. Das FG hat zudem das Mehrkapital aus den Ergänzungsrechnungen

nur quotal für die Ermittlung des anteiligen Buchkapitals der veräußerten Teilanteile berücksichtigt. Im Übrigen ist die Ermittlung der Veräußerungsgewinne des M und des S zwischen den Beteiligten nicht streitig.

44 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de