Urteil vom 02. Oktober 2018, IV R 24/15

Aktivierung des bei Veräußerung eines GmbH-Anteils vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs

ECLI:DE:BFH:2018:U.021018.IVR24.15.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 3, HGB § 240, HGB § 242 Abs 1, HGB § 246 Abs 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 4 Halbs 2, BGB § 101 Nr 2 Halbs 2, BGB § 730 Abs 1, BGB § 738 Abs 1 S 2, GmbHG § 15 Abs 3, GmbHG § 29, AO § 174 Abs 4, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG München, 04. Februar 2015, Az: 15 K 582/12

Leitsätze

1. NV: Die Forderung gegen den Erwerber einer GmbH-Beteiligung aus dem Vorbehalt eines Gewinnausschüttungsanspruchs ist sogleich zu aktivieren, wenn dem Veräußerer Ansprüche gegen den Erwerber auch bei Vereitelung des Anspruchs zustehen .

2. NV: Gewährt ein im Wege unechter Realteilung aus der Personengesellschaft ausscheidender Gesellschafter der Gesellschaft eine Leistung, mit der der Betrag ausgeglichen werden soll, um den der Wert des zur Abfindung übertragenen Gesellschaftsvermögens den Abfindungsanspruch übersteigt, führt diese Leistung bei der Personengesellschaft in voller Höhe zu einem Gewinn .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 5. Februar 2015 15 K 582/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin zu 1. und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin zu 1.) ist die in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG fortgeführte X-GmbH & Co. GbR mbH, die ihrerseits aus der Y-GbR (GbR) hervorgegangen ist. Diese Gesellschaft hatte die Funktion einer Besitzgesellschaft in der Z-Unternehmensgruppe. An ihrem Vermögen waren die Brüder A (Kläger zu 2. und Revisionskläger zu 2.), B und C beteiligt.

2 Im Jahr 1998 beschlossen die drei Brüder, die Gesellschaften der Z-Unternehmensgruppe und weiteres Vermögen aufzuteilen und dies in drei Stufen umzusetzen.

3 Die erste Stufe bestand darin, dass aufgrund von Verträgen vom 23. Dezember 1998 die neu gegründete V-GmbH als weitere, aber am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligte Gesellschafterin in die GbR eintrat sowie A, B und C ihre zum bisherigen Sonderbetriebsvermögen gehörenden Anteile an der K-GmbH und an der T-GmbH in die GbR einbrachten. Das Gewinnbezugsrecht aus den GmbH-Beteiligungen wurde in der Weise auf die GbR übertragen, dass dieser alle Gewinne zustanden, deren Ausschüttung künftig beschlossen würde.

4 Im Rahmen der zweiten Stufe veräußerten A und B zum 30. Dezember 1998 Teile ihrer Beteiligung an der GbR an C, so dass C nun zu 78 % und A und B nur noch zu jeweils 11 % beteiligt waren. C hatte im Gegenzug Zahlungen von ... DM an B und ... DM an A zu leisten. A erhielt zum Jahreswechsel 1998/1999 eine Teilzahlung von ... DM.

5 Die dritte Stufe sollte in einer Aufteilung des Gesellschaftsvermögens der GbR bestehen. Hierzu wurde am

13. Februar 1999 ein privatschriftlicher Gesellschafterbeschluss "über Gesellschafterbeitritt und Realteilung" gefasst. Auf C und eine neu aufgenommene --am Vermögen nicht beteiligte-- D-GmbH sollten zur gesamten Hand alle Geschäftsanteile an der K-GmbH sowie der T-GmbH einschließlich aller Ansprüche auf noch nicht ausgeschüttete Gewinne übertragen werden. Die übrigen Gesellschafter sollten alle anderen Aktiva und Passiva zur gesamten Hand übernehmen. Die Realteilung sollte mit wirtschaftlicher Wirkung zum Auseinandersetzungsstichtag 31. Dezember 1997 erfolgen.

6 In der Folgezeit kam es wegen der Vermögensauseinandersetzung zu zivilrechtlichen Rechtsstreiten zwischen A und B als Kläger sowie C und durch ihn als Geschäftsführer vertretenen Gesellschaften K-GmbH, T-GmbH und V-GmbH als Beklagte. Diese Rechtsstreite wurden durch Vergleich vor dem Oberlandesgericht (OLG) am 19. Dezember 2002 beigelegt.

7 Für den weiteren Vollzug des noch nicht durchgeführten Gesellschafterbeschlusses über Gesellschafterbeitritt und Realteilung vom 13. Februar 1999 sah der Vergleich vor, dass sich die Parteien wirtschaftlich so stellen sollten, als wäre der Beschluss zum damaligen Zeitpunkt vollzogen worden. Folgende Maßnahmen zur Durchführung des Gesellschafterbeschlusses wurden in dem Vergleich geregelt:

8 Die K-GmbH sollte A ein zinsloses Darlehen in Höhe von 383.468,91 € --dies entspricht 750.000 DM-- gewähren. Dieses Darlehen war befristet bis zur vollständigen Auszahlung einer Dividende der K-GmbH an A in Höhe einer Ausschüttung von 1 Mio. DM (nach Körperschaftsteuer, vor Kapitalertragsteuer und persönlicher Einkommensteuer) und sollte durch Verrechnung mit dem Dividendenanspruch getilgt werden. Im Falle einer --nur außerordentlich möglichen-- Kündigung durch die Darlehensgeberin wurde ein Zahlungsanspruch des A gegen C in Höhe von 750.000 DM Zug um Zug gegen Rückzahlung des Darlehens begründet. C verpflichtete sich in eigener Person und als Geschäftsführer noch zu errichtender Gesellschaften, die Voraussetzungen für diesen Anspruch unverzüglich zu schaffen. Vorsorglich trat C den Dividendenanspruch an A ab. Für den Fall, dass die Finanzbehörden die Dividende ganz oder teilweise B oder C zurechnen und deshalb keine Besteuerung als Dividende bei A vornehmen sollten, sollte A den anderen Beteiligten 25 % der zugerechneten Dividenden abzüglich Kapitalertragsteuer erstatten, soweit den anderen diese angerechnet worden sei. A wurde noch im Vergleichstermin ein Scheck über 383.468,91 € übergeben.

9 Die Kaufpreise für die Veräußerung der Teilanteile an der GbR von A und B an C zum 30. Dezember 1998 wurden erhöht, und zwar der Kaufpreis für A von bisher ... DM auf ... DM und für B von ... DM auf ... DM. Die Bezahlung wurde in dem Vergleich geregelt.

10 Der Gesellschafterbeschluss vom 13. Februar 1999 sollte u.a. mit folgenden Maßnahmen vollzogen werden: C bringt seine Anteile an der GbR in die noch zu errichtende, aus ihm und der S-GmbH bestehende N-GmbH & Co. KG (N-KG) ein, und zwar aufschiebend bedingt durch deren Eintragung im Handelsregister, spätestens aber zum 10. Januar 2003. Ebenfalls aufschiebend bedingt durch die Eintragung der N-KG und der Klägerin zu 1. als Rechtsnachfolgerin der GbR scheidet die N-KG bzw. C anschließend aus der GbR aus, die zugleich ihre Anteile an der K-GmbH sowie der T-GmbH an die N-KG abtritt (bzw. an C für den Fall, dass die N-KG bis zum 10. Januar 2003 noch nicht im Handelsregister eingetragen sein sollte). Die Abtretung umfasst auch das Gewinnbezugsrecht für vergangene Geschäftsjahre mit Ausnahme des Gewinnbezugsrechts des A in Höhe von 1 Mio. DM (nach Körperschaftsteuer, vor Kapitalertragsteuer und persönlicher Einkommensteuer). Zu einer Gewinnausschüttung an A kam es in der Folgezeit nicht.

11 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid vom 22. Juli 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung (Gewinnfeststellung) betreffend das Jahr 2002 (Streitjahr) die Einkünfte für die Klägerin zu 1. als Rechtsnachfolgerin der GbR zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß als Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. A wurden hierbei laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 39.328 € zugerechnet. Am 23. August 2006 wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.

12 Mit Urteil vom 2. Dezember 2009 10 K 2634/06 gab das Finanzgericht (FG) einer Klage betreffend den Gewinnfeststellungsbescheid 1998 statt und verminderte einen bisher für A festgestellten Veräußerungsgewinn um 383.468,92 €. Die Zahlung dieses Betrags durch die K-GmbH an A betrachtete das FG nicht als Teil des Veräußerungspreises für den übertragenen Teilanteil an der GbR. Aus dem gerichtlichen Vergleich vor dem OLG ergebe sich, dass diese Zahlung in Zusammenhang mit der Realteilung gestanden und bezweckt habe, A vor seinem endgültigen Ausscheiden noch an unverteilten Gewinnen der K-GmbH zu beteiligen. Die steuerlichen Folgerungen des im Jahr 2002 geschlossenen Vergleichs seien nicht im (dortigen) Streitjahr 1998 zu ziehen.

13 Am 21. April 2010 änderte das FA den Gewinnfeststellungsbescheid 2002 unter Hinweis auf das FG-Urteil vom 2. Dezember 2009 und § 174 der Abgabenordnung (AO). A wurde neben dem bisher schon festgestellten laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Gewinn aus Gewerbebetrieb, der nicht nach dem allgemeinen Schlüssel zu verteilen ist, in Höhe von 383.469 € zugerechnet.

14 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens änderte das FA am 29. Dezember 2011 den Gewinnfeststellungsbescheid 2002 erneut dahingehend, dass es für die Klägerin zu 1. einen nicht nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn von 188.865 € feststellte und diesen A zurechnete. Dieser Gewinn ergab sich aus einem Veräußerungserlös von 383.469 € abzüglich des auf A entfallenden Buchwerts der Anteile an der K-GmbH von 5.739 € und nach Abzug eines nach § 3 Nr. 40 EStG als steuerfrei behandelten Teils des Gewinns.

15 Mit Einspruchsentscheidung vom 10. Januar 2012 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Die hiergegen erhobene Klage wies das FG mit Urteil vom 5. Februar 2015 als unbegründet ab. A habe im Streitjahr 2002 einen Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen i.S. des § 17 EStG erzielt, den das FA zu Recht im Gewinnfeststellungsbescheid erfasst habe.

16 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Die auf Grundlage des Vergleichs vor dem OLG im Jahr 2002 an A geleistete Zahlung sei als Gewährung eines Darlehens zu behandeln und führe im Streitjahr nicht zu steuerbaren Einkünften.

17 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG München, Außensenate Augsburg, vom 5. Februar 2015 15 K 582/12 und die Einspruchsentscheidung des FA vom 10. Januar 2012 sowie die Gewinnfeststellungsbescheide für 2002 des FA vom 21. April 2010 und vom 29. Dezember 2011 aufzuheben.

18 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

19 II. Die Revision der Klägerin zu 1. ist als unbegründet zurückzuweisen, weil das FG die Klage im Ergebnis zu Recht als unbegründet abgewiesen hat, da sich das Urteil aus anderen Gründen als richtig darstellt (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision des Klägers zu 2. ist mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage als unzulässig abgewiesen wird.

20 Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die gesonderte Feststellung eines im Gesamthandsvermögen entstandenen, nicht tarifbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinns (dazu unter 1.). Der angefochtene Änderungsbescheid ist zutreffend auf § 174 Abs. 4 AO gestützt worden und deshalb formell rechtmäßig (dazu unter 2.). Das FG hat im Ergebnis richtig entschieden, dass für die Klägerin zu 1. ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn festzustellen war. Dieser Gewinn folgt allerdings nicht aus § 17 EStG, sondern aus § 16 EStG (dazu unter 3.).

21 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die Feststellung eines im Gesamthandsvermögen der GbR entstandenen Veräußerungs- oder Aufgabegewinns.

22 a) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns des einzelnen Mitunternehmers (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 18, und vom 9. November 2017 IV R 37/14, BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 18). Eine selbständige Besteuerungsgrundlage stellt zudem die Qualifikation eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 EStG und damit als tarifbegünstigt dar (vgl. BFH-Urteile vom 9. Dezember 2014 IV R 36/13, BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529, Rz 15, und vom 8. Juni 2017 IV R 6/14, BFHE 258, 387, BStBl II 2017, 1053, Rz 20). Entsteht ein Gewinn i.S. des § 16 EStG in dem Gesamthandsvermögen einer

Mitunternehmerschaft, so stellt auch dieser Gewinn ungeachtet dessen, ob die Voraussetzungen einer Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 EStG erfüllt sind, eine selbständig festzustellende Besteuerungsgrundlage i.S. von § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO dar (BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 34/07). Denn die Qualifikation als Veräußerungsgewinn kann auch unter anderen Aspekten von Bedeutung sein, etwa für die Inanspruchnahme eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG.

23 b) Im Streitfall ist ausschließlich ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Gesamthandsvermögen der GbR streitig, denn die Kläger greifen die Feststellung an, wonach die GbR im Streitjahr einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 188.865 € erzielt hat. Nicht angefochten ist die weitere Feststellung, dass dieser Veräußerungsgewinn allein dem A zugerechnet wird. Klagebefugt ist in Bezug auf den Gesamthandsgewinn nur die Klägerin zu 1. (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO). Die Klage des Klägers zu 2. ist unzulässig, weil nicht über eine Frage gestritten wird, die ihn i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich angeht.

24 2. Der angefochtene Bescheid ist formell rechtmäßig.

25 a) Das FA war nach § 174 Abs. 4 AO berechtigt, den Gewinnfeststellungsbescheid 2002 vom 22. Juli 2004, dessen Vorbehalt der Nachprüfung am 23. August 2006 aufgehoben worden war, unter dem 21. April 2010 zu ändern.

26 aa) Ist auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Gemäß § 174 Abs. 4 Satz 2 AO gilt dies auch dann, wenn der Steuerbescheid durch das Gericht aufgehoben oder geändert wird. Die Regelung findet nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO sinngemäß auch auf Feststellungsbescheide Anwendung (BFH-Urteil vom 10. Mai 2012 IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, Rz 25).

27 Eine irrige Beurteilung eines Sachverhalts i.S. der genannten Vorschrift liegt vor, wenn sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts nachträglich als unrichtig erweist. Sachverhalt i.S. des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist der einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Der Begriff des "bestimmten Sachverhalts" ist dabei nicht auf eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes Merkmal beschränkt, sondern erfasst den einheitlichen, für diese Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Unerheblich ist, ob der für die rechtsirrige Beurteilung ursächliche Fehler im Tatsächlichen oder im Rechtlichen lag. Der Steuerpflichtige soll im Falle seines Obsiegens mit einem gewissen Rechtsstandpunkt an seiner Auffassung festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, Rz 26). Eine Korrekturmöglichkeit ist danach etwa dann zu bejahen, wenn ein bestimmter Sachverhalt in einem anderen Besteuerungszeitraum als bisher geschehen zu erfassen ist und einem Rechtsbehelf aus diesem Grund stattgegeben wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, unter I.2.a).

28 bb) Das FA hat zutreffend die Voraussetzungen der Korrekturnorm für den Streitfall bejaht.

29 Zu beurteilender Sachverhalt ist hier die Zahlung des Betrags von 383.468,91 € an A am Tag des Vergleichs vor dem OLG. Diese Zahlung hatte das FA irrig im Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1998 erfasst, wie auf Grund des rechtskräftigen Urteils des FG vom 2. Dezember 2009 10 K 2634/06 feststeht. Den Gewinnfeststellungsbescheid 1998 hat das FG auf Grund einer Klage der Kläger zu deren Gunsten dahingehend geändert, dass die Zahlung nicht im dortigen Streitjahr 1998 berücksichtigt wurde. Demzufolge konnte das FA den Gewinnfeststellungsbescheid für das hiesige Streitjahr 2002 zu Lasten der Kläger ändern, um die zutreffenden steuerlichen Folgerungen aus der Zahlung zu ziehen. Der erstmalige Änderungsbescheid erging am 21. April 2010 und damit innerhalb der Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO.

30 b) Auch der im Einspruchsverfahren ergangene erneute Änderungsbescheid vom 29. Dezember 2011 war formell rechtmäßig.

31 Die Änderungsbefugnis des FA ergibt sich aus § 367 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, wonach Änderungen zugunsten des Steuerpflichtigen auch während des Rechtsbehelfsverfahrens auf Grund eines rechtzeitig erhobenen Einspruchs zulässig sind, auch wenn damit dem Einspruchsbegehren nicht vollständig abgeholfen wird. Ein solcher Änderungsbescheid wird nach § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens.

32 Der Gewinnfeststellungsbescheid vom 29. Dezember 2011 erging während des Verfahrens über den zulässig von

den Klägern eingelegten Einspruch gegen den Bescheid vom 21. April 2010. Er wirkte zugunsten der Kläger, weil der steuerpflichtige Gesamthandsgewinn von 383.469 € auf 188.865 € herabgesetzt wurde.

33 3. Der angefochtene Bescheid verletzt die Klägerin zu 1. auch materiell nicht in ihren Rechten. Das FA hat zu Recht einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn der GbR infolge der Zahlung des Betrags von 383.468,91 € an A festgestellt.

34 a) Rechtlich unzutreffend hat das FG den festgestellten Veräußerungsgewinn allerdings auf § 17 EStG gestützt, denn die Anteile an der K-GmbH befanden sich im Zeitpunkt der Übertragung in keinem Privatvermögen, sondern im Betriebsvermögen der GbR.

35 aa) Nach § 17 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war. Voraussetzung des § 17 EStG ist weiter, dass der Veräußerer die Anteile in seinem Privatvermögen hält. Sind die Anteile Bestandteil eines (Sonder-)Betriebsvermögens, gehört der Gewinn aus deren Veräußerung nach den allgemeinen Regeln der Gewinnermittlung zu den betreffenden betrieblichen Einkünften (z.B. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733, unter II.3.).

36 bb) Die Anteile an der K-GmbH, auf deren Veräußerung sich das FG stützt, befanden sich bis zur verfahrensgegenständlichen Übertragung im Rahmen des Vergleichs vor dem OLG im Streitjahr 2002 im Betriebsvermögen der GbR.

37 (1) Die GbR erzielte im Streitjahr nach der insoweit nicht angefochtenen und damit bindenden Gewinnfeststellung Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie verfügte folglich über ein Betriebsvermögen. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.

38 (2) Die Anteile an der K-GmbH gehörten bei ihrer Übertragung im Rahmen des Vergleichs zum Gesamthandsvermögen der GbR. Sie waren durch Vollzug des zweiten Schritts der Umstrukturierung der Unternehmensgruppe von den Gesellschaftern A, B und C am 23. Dezember 1998 in das Gesamthandsvermögen eingebracht worden. Mit dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums ist entgegen der Auffassung des FG auch das wirtschaftliche Eigentum i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf die GbR übergegangen. Soweit besondere Vereinbarungen über einen Teil der Gewinnbezugsrechte getroffen wurden, stehen diese dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht entgegen.

39 b) Der GbR ist ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach § 16 EStG entstanden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Anteile an der K-GmbH auf die N-KG oder in ein Betriebsvermögen des C übertragen worden sind (dazu nachfolgend unter II.3.b aa), oder ob die Anteile in das Privatvermögen des C übergegangen sind (dazu nachfolgend unter II.3.b bb). Einer weiteren Aufklärung dieses Sachverhalts bedarf es nicht, denn in jedem Fall hat die Übertragung zu einem Gewinn der GbR i.S. des § 16 EStG geführt, der den festgestellten steuerpflichtigen Betrag von 188.865 € nicht unterschreitet.

40 aa) Sind die Anteile an der K-GmbH auf die N-KG oder in ein Betriebsvermögen des C übertragen worden, ist der Vorgang als Spitzenausgleich für eine Sachwertabfindung im Rahmen einer unechten Realteilung zu beurteilen, der zu einem Gewinn i.S. des § 16 EStG mindestens in der festgestellten Höhe führt.

41 (1) Das Ausscheiden von C oder der zwischenzeitlich an dessen Stelle getretenen N-KG aus der GbR erfüllt die Voraussetzungen einer unechten Realteilung.

42 (a) Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG). Scheidet ein Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft gegen Erhalt einer Abfindung aus dem Gesamthandsvermögen aus, wird dieser Vorgang nach der neueren --und erst nach Ergehen der angefochtenen FG-Entscheidung veröffentlichten-- Rechtsprechung des BFH als Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 Alternative 2 EStG behandelt, auf die die Regelungen über die Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG angewendet werden (sog. unechte Realteilung). Dies gilt unabhängig davon, ob die Sachwertabfindung in einem

Teilbetrieb, einem Mitunternehmeranteil oder in einzelnen Wirtschaftsgütern besteht (BFH-Urteile vom 17. September 2015 III R 49/13, BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37; vom 30. März 2017 IV R 11/15, BFHE 257, 324, BStBl II 2019, 29; in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24).

43 (b) Im Streitfall sind entweder C oder die im Ausscheidenszeitpunkt bereits eingetragene N-KG aus der GbR unter Abfindung mit Anteilen an der K-GmbH und der T-GmbH ausgeschieden, während die Mitunternehmerschaft mit den verbleibenden Gesellschaftern in Gestalt der aus der GbR hervorgegangenen KG (Klägerin zu 1.) weiter bestand. Sind die zur Abfindung dienenden GmbH-Beteiligungen nach den Grundsätzen der unechten Realteilung zum Buchwert auf den ausscheidenden Gesellschafter übertragen worden, ergab sich aus der Sachwertabfindung kein Gewinn.

44 Dies gilt unabhängig davon, ob im Zeitpunkt des Ausscheidens noch C oder bereits die N-KG Mitunternehmerin (Gesellschafterin) der GbR war. Wäre die N-KG Mitunternehmerin gewesen, hätte sie ihre Mitunternehmerstellung dadurch erlangt, dass C seine Beteiligung an der GbR mit dem Entstehen der N-KG in diese gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht hätte. Die Einbringung hätte unter Fortführung der Buchwerte nach § 24 Abs. 3 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes stattgefunden und würde der weiteren Fortführung der Buchwerte nach der unechten Realteilung nicht entgegenstehen. Wären die Anteile an der K-GmbH und der T-GmbH auf die N-KG übertragen worden, ohne dass jene Gesellschafterin der GbR war, stünde dies der unechten Realteilung ebenfalls nicht entgegen, weil an dem Vermögen der N-KG nur C selbst beteiligt war. Denn die Verlagerung stiller Reserven in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, an deren Vermögen nur Personen beteiligt sind, die vor der Betriebsaufgabe der Personengesellschaft oder vor dem Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen an dem Vermögen der Personengesellschaft beteiligt waren, entspricht dem Zweck der Regelung in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG (BFH-Urteile vom 16. Dezember 2015 IV R 8/12, BFHE 252, 141, BStBl II 2017, 766, und in BFHE 257, 324, BStBl II 2019, 29).

45 (2) Der GbR entstand mit der Übertragung der Anteile an der K-GmbH auf den ausgeschiedenen Gesellschafter eine Forderung gegen diesen, die als Leistung eines Spitzenausgleichs zu beurteilen ist und bei der GbR zu einem Gewinn mindestens in der im angefochtenen Bescheid festgestellten Höhe geführt hat.

46 (a) Nach dem vor dem OLG geschlossenen Vergleich sollten die GmbH-Anteile einschließlich des Gewinnbezugsrechts für die vergangenen Geschäftsjahre an die N-KG bzw. C abgetreten werden. Hiervon sollte das Gewinnbezugsrecht des A gegen die K-GmbH in Höhe von 1 Mio. DM abzüglich 25 % für persönliche Steuern ausgenommen sein (vgl. Ziffer 3.2.2.2 des Vergleichs). C trat zudem vorsorglich einen Dividendenanspruch in dieser Höhe an A ab und verpflichtete sich, die Voraussetzungen zur Herstellung des Anspruchs zu schaffen, namentlich Jahresabschlüsse aufzustellen, festzustellen und einen Gewinnverteilungsbeschluss zu fassen. Zugleich gewährte die K-GmbH A ein zinsloses Darlehen in Höhe von 750.000 DM, das nur durch Verrechnung mit dem Dividendenanspruch zurückzuzahlen war. Im Fall einer nur aus wichtigem Grund zulässigen Kündigung des Darlehens durch die K-GmbH sollte A ein Zahlungsanspruch von 750.000 DM gegen C zustehen.

47 (b) Der Senat versteht die Vereinbarungen dahin, dass die GbR einen Anspruch auf Dividendenausschüttung erhalten und den daraus resultierenden Gewinn ihrem Gesellschafter A zuweisen sollte. A sollte über das Geld sofort verfügen können, weshalb ihm die K-GmbH den Betrag im Wege eines Darlehens auszahlte, das durch Verrechnung mit dem später bei tatsächlicher Dividendenausschüttung entstehenden und an ihn weiterzuleitenden Gewinnanspruch zu tilgen war. Der Auffassung des FG, dass der Anspruch auf Dividendenausschüttung A selbst zustehen sollte, kann sich der Senat nicht anschließen. Er ist an die Vertragsauslegung des FG nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, denn sie entspricht nicht den Grundsätzen der Auslegung nach §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 21. Oktober 2014 VIII R 44/11, BFHE 247, 308, BStBl II 2015, 593, und vom 7. Juni 2018 IV R 37/15, Rz 36). Das FG hat nämlich nicht berücksichtigt, welche zivilrechtlichen Ansprüche in Bezug auf Dividenden aus früheren Geschäftsjahren bestanden, und konnte deshalb auch nicht den Zusammenhang der im Vergleich getroffenen Vereinbarungen mit diesen Ansprüchen würdigen.

48 (aa) Gesellschaftsrechtlich entsteht der Anspruch auf Auszahlung des Gewinns nach § 29 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses und Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 8. Dezember 1997 II ZR 203/96, unter I.1.; vom 30. Juni 2004 VIII ZR 349/03). Der Anspruch entsteht wegen der Bindung des Gewinnstammrechts an den Geschäftsanteil in der Person desjenigen, der in diesem Zeitpunkt Inhaber von Geschäftsanteilen der GmbH ist. Im Innenverhältnis steht nach der dispositiven Regelung des § 101 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB der Gewinnanteil allerdings demjenigen zu, der während des Geschäftsjahrs Inhaber von Gesellschaftsanteilen

war (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 1983 I R 70/77, BFHE 140, 221, BStBl II 1984, 384, unter II.C.1.a). Wird ein Anteil abgetreten und keine von § 101 Nr. 2 Halbsatz 2 BGB abweichende Regelung getroffen, steht dem Veräußerer ein schuldrechtlicher Ausgleichsanspruch in Höhe des Gewinnanteils zu, der auf die Zeit seiner Beteiligung entfällt.

49 Der Gewinnauszahlungsanspruch kann als künftiger Anspruch im Voraus abgetreten werden. Behält sich der Veräußerer des Geschäftsanteils das Gewinnbezugsrecht für die Zeit seiner Beteiligung vor, liegt darin eine rechtlich mögliche Rückabtretung des --von dem an den Geschäftsanteil gebundenen Gewinnstammrecht zu unterscheidenden-- Anspruchs auf Auszahlung des Gewinns (BGH-Urteil vom 30. Juni 2004 VIII ZR 349/03, unter II.1.). Voraussetzung dieses Gewinnauszahlungsanspruchs ist jedoch, dass eine Gewinnausschüttung beschlossen worden ist (vgl. BGH-Urteil vom 30. Januar 1995 II ZR 45/94, unter 3.). Hat sich der Anteilserwerber im Kaufvertrag verpflichtet, einen Gewinnverwendungsbeschluss herbeizuführen, steht dem Veräußerer ein Anspruch auf Schadenersatz zu, wenn der Beschluss später nicht gefasst wird (vgl. BGH-Urteil vom 30. Juni 2004 VIII ZR 349/03).

50 (bb) Vor diesem Hintergrund sind die Vereinbarungen in dem gerichtlichen Vergleich dahin zu verstehen, dass ursprünglich A zustehende Dividendenansprüche aus seiner früheren Beteiligung an der K-GmbH diesem auch nach Einbringung der Anteile in die GbR und Weiterübertragung auf die N-KG bzw. C erhalten bleiben sollten. Zwar hatte A die Anteile ausdrücklich einschließlich des Gewinnbezugsrechts in die GbR eingebracht. Diese Einbringung war allerdings Bestandteil der ersten Umstrukturierungsstufe und danach von Anfang an mit den anderen beiden Stufen einschließlich der Weiterübertragung auf C bzw. eine von diesem beherrschte Gesellschaft mit dem Vorbehalt des Gewinnbezugsrechts verbunden. Dieser Vorbehalt konnte nur dem Veräußerer, also der GbR, zustehen, die im Innenverhältnis den Ertrag aus der Ausschüttung als Gewinnvorab des A behandeln sollte.

51 Zur Absicherung des Anspruchs der GbR auf spätere Ausschüttung gewährte die K-GmbH dem A ein Darlehen, das nur aus der Ausschüttung zu tilgen war, die die GbR an den A weiterzuleiten hatte. Entsprechend wurde der Darlehensbetrag von der K-GmbH an A und nicht an die GbR gezahlt.

52 (c) Der Vorbehalt des Gewinnanspruchs aus der K-GmbH führte für die GbR zu einer Erhöhung ihres Betriebsvermögens im Streitjahr und damit zu einem Gewinn i.S. des § 4 Abs. 1 EStG.

53 (aa) Der Auffassung, wonach der Ausschüttungsanspruch erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss entsteht und bis dahin unselbständiger Bestandteil des Mitgliedschaftsrechts ist, folgt auch das Steuerrecht (vgl. BFH-Urteile vom 21. Mai 1986 I R 199/84, BFHE 147, 44, BStBl II 1986, 794, unter 1.1.; vom 28. Februar 2013 IV R 50/09, BFHE 240, 270, BStBl II 2013, 494, Rz 24; vom 21. Mai 2015 IV R 15/12, Rz 13). Von dem Mitgliedschaftsrecht spaltet sich der Dividendenanspruch erst mit dem Gewinnverwendungsbeschluss ab, mit der Folge, dass eine Dividendenforderung gegen eine GmbH bis zur Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses noch nicht aktiviert werden darf (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632).

54 Allerdings kann auch eine erst künftig entstehende Forderung zu aktivieren sein, wenn sie wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher ist (BFH-Urteil vom 18. Dezember 2002 I R 11/02, BFHE 201, 228, BStBl II 2003, 400). Danach kann die Aktivierung einer Forderung gegen den Erwerber einer GmbH-Beteiligung aus dem Vorbehalt eines Gewinnausschüttungsanspruchs in Betracht kommen, wenn dem Veräußerer Ansprüche gegen den Erwerber auch bei Vereitelung des Anspruchs zustehen (BFH-Urteil in BFHE 147, 44, BStBl II 1986, 794; BGH-Urteil vom 30. Juni 2004 VIII ZR 349/03).

55 (bb) Im Streitfall sind die Voraussetzungen für eine Aktivierung des Anspruchs der GbR gegenüber dem Erwerber der Beteiligung (N-KG oder C) aus der vorbehaltenen Gewinnausschüttung erfüllt. Nach dem Vergleich war C persönlich sowie als Geschäftsführer der K-GmbH und Gesellschafter der N-KG verpflichtet, die Voraussetzungen für einen Gewinnverwendungsbeschluss zu schaffen und den Beschluss zu fassen. Zur Sicherheit war der daraus entstehende Dividendenanspruch in Höhe des vorbehaltenen Betrags an A abgetreten. Der betreffende Betrag war sogleich in Gestalt eines nur aus dem künftigen Dividendenanspruch zu tilgenden Darlehens gezahlt worden. Damit war die Entstehung des Anspruchs so sicher, dass er auch unter Beachtung der Anforderungen des Vorsichtsprinzips zu aktivieren war.

56 Die Aktivierung der Forderung von 750.000 DM führt zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens der GbR und damit zu einem im Streitjahr entstandenen Gewinn.

57 (d) Der Gewinn aus der Aktivierung der Forderung ist in voller Höhe als Gewinn aus § 16 EStG gesondert und einheitlich festzustellen.

58 (aa) Gewährt ein im Wege unechter Realteilung ausscheidender Gesellschafter der Personengesellschaft eine Leistung, mit der der Betrag ausgeglichen werden soll, um den der Wert des zur Abfindung übertragenen Gesellschaftsvermögens den Abfindungsanspruch übersteigt, führt diese Leistung bei der Personengesellschaft in voller Höhe zu einem Gewinn. Es handelt sich um einen sog. Spitzenausgleich, der Ähnlichkeiten mit dem Spitzenausgleich bei einer echten Realteilung aufweist, wenn dort ein Realteiler einem anderen Realteiler einen Ausgleich dafür zahlt, dass der Wert des ihm übertragenen Gesellschaftsvermögens seinen Auseinandersetzungsanspruch übersteigt, während dem anderen Realteiler hinter dessen Auseinandersetzungsanspruch im Wert zurückbleibendes Gesellschaftsvermögen übertragen worden ist (z.B. BFH-Urteile vom 1. Dezember 1992 VIII R 57/90, BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607; vom 11. April 2013 III R 32/12, BFHE 241, 346, BStBl II 2014, 242, Rz 18).

59 Ein Spitzenausgleich hat nach der Rechtsprechung des BFH bei einer echten Realteilung keine Auswirkung auf die Buchwertfortführung für die aus dem Gesellschaftsvermögen übertragenen Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil in BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607, unter III.3.f; anderer Ansicht Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Dezember 2016 IV C 6-S-2242/07/10002:004, BStBl I 2017, 36, unter VI.). Er wird vielmehr als Entgelt für die Abtretung eines Teils des Auseinandersetzungsanspruchs durch den ausgleichsberechtigten Realteiler verstanden und führt für diesen in voller Höhe zur Realisierung eines Gewinns (BFH-Urteile in BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607, unter III.3.h; vom 20. Oktober 2015 VIII R 33/13, BFHE 253, 28, BStBl II 2016, 596, Rz 32). Zwar versagt diese Begründung bei der unechten Realteilung, weil nur dem ausscheidenden Gesellschafter ein Ausgleichsanspruch nach § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB zusteht, während weder den verbleibenden Gesellschaftern noch der Gesellschaft Ansprüche entstehen, die Gegenstand eines Forderungskaufs geworden sein könnten (BFH-Urteil in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37, Rz 64 f.). Zwischen echter und unechter Realteilung besteht aber gleichwohl kein Unterschied insoweit, als die Leistung eines Spitzenausgleichs nicht als Gegenleistung für den Erwerb der übertragenen Wirtschaftsgüter angesehen werden kann und deshalb weder eine Minderung des Gewinns der Gesellschaft um einen Teil des Buchwerts der übertragenen Wirtschaftsgüter noch eine Buchwertaufstockung beim ausgeschiedenen Gesellschafter in Betracht kommen.

60 (bb) Der Gewinn aus einem Spitzenausgleich bei einer echten Realteilung hat seinen Rechtsgrund im Aufgabetatbestand des § 16 Abs. 3 EStG, weil er durch die Aufgabe veranlasst ist (BFH-Urteil in BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607, unter III.4.). Dementsprechend ist auch der Gewinn aus dem Spitzenausgleich bei einer unechten Realteilung dem Aufgabetatbestand nach § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zuzuordnen.

61 (cc) Danach ist der Gewinn aus der Aktivierung des Gewinnausschüttungsanspruchs der GbR als Spitzenausgleich im Zusammenhang mit dem Ausscheiden der N-KG bzw. von C gegen Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen anzusehen. Der übertragene Anteil an der K-GmbH verkörperte dabei in Höhe des vorbehaltenen Gewinnausschüttungsanspruchs einen über den Abfindungsanspruch hinausgehenden Wert. Zu dessen Ausgleich übernahm der ausscheidende Gesellschafter die Verpflichtung zur Auszahlung eines Betrags von 750.000 DM aus der künftigen Gewinnausschüttung.

62 (dd) Es kann dahinstehen, ob die Einnahme aus dem Spitzenausgleich nach § 3 Nr. 40 EStG in dessen im Streitjahr geltender Fassung zur Hälfte steuerbefreit ist. Denn selbst wenn dies der Fall wäre und die Steuerbefreiung bereits im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte --wie vom FA gehandhabt-- zu einer Minderung des festzustellenden Betrags führen würde, wäre dieser Betrag mit 191.734 € (50 % von 383.469 €) nicht niedriger als der im angefochtenen Bescheid festgestellte Betrag von 188.865 €.

63 bb) Sind die Anteile an der K-GmbH und der T-GmbH nicht in ein Betriebsvermögen des C oder der N-KG als Mitunternehmerin der GbR, sondern in das Privatvermögen des C übergegangen, ist der Vorgang als gewinnrealisierende Aufgabe des Mitunternehmeranteils durch C anzusehen. Daraus ist ein gesondert festzustellender Gewinn i.S. des § 16 EStG in Höhe von mindestens 750.000 DM entstanden.

64 (1) Scheidet ein Gesellschafter gegen eine Sachwertabfindung aus einer Personengesellschaft aus, bei der die Voraussetzungen der Buchwertfortführung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht erfüllt sind, entsteht hierdurch ein Aufgabegewinn des ausscheidenden Gesellschafters in Höhe der Differenz zwischen dem Abfindungsanspruch und dem Buchwert seines Kapitalkontos. In Höhe dieses Betrags sind auf der Aktivseite der zu diesem Zweck aufzustellenden Abschichtungsbilanz die Buchwerte der Wirtschaftsgüter, die stille Reserven beinhalten, anteilig aufzustocken. Auf der Passivseite ist eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüber dem Ausscheidenden

auszuweisen. Die Übertragung des Abfindungsguts zur Erfüllung des Abfindungsanspruchs führt zur Aufdeckung der auf die verbleibenden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven in diesem Wirtschaftsgut und zur Entstehung eines nach allgemeinen Grundsätzen zu besteuernden Gewinns der Gesamthand (vgl. BFH-Urteile vom 24. Mai 1973 IV R 64/70, BFHE 109, 438, BStBl II 1973, 655; vom 28. November 1989 VIII R 40/84, BFHE 159, 410, BStBl II 1990, 561, und vom 23. November 1995 IV R 75/94, BFHE 179, 307, BStBl II 1996, 194, unter 1.b cc, sowie BFH-Beschluss vom 6. Juli 2006 IV B 95/05, BFH/NV 2006, 2246, unter II.1.b).

65 (2) Im Streitfall ist danach der GbR aus der Übertragung der Anteile an der K-GmbH und der T-GmbH ein Gewinn i.S. des § 16 EStG von mindestens 377.730 € entstanden. Selbst wenn in den beiden GmbH-Anteilen keine stillen Reserven ruhten, als diese --wie hier unterstellt-- auf C übertragen wurden, hat zumindest der Aktivposten für den Anspruch auf vorbehaltene Gewinnausschüttungen von 750.000 DM zu einem Gewinn im Zusammenhang mit der Übertragung der Beteiligungen geführt. Rechtsgrundlage dieses Gewinns ist § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG, weil die GbR sämtliche Anteile an der K-GmbH hielt und sie mithin einen (fiktiven) Teilbetrieb veräußert hat. Dementsprechend war für die GbR ein Gewinn i.S. des § 16 EStG gesondert und einheitlich festzustellen.

66 (3) Ob für die aus der Aktivierung folgende Betriebsvermögensmehrung eine hälftige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG in dessen im Streitjahr geltender Fassung zu berücksichtigen ist, bedarf keiner Entscheidung, weil auch dann der festzustellende Gewinn nicht niedriger als der im angefochtenen Bescheid festgestellte Betrag von 188.865 € wäre.

67 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de