

# Urteil vom 29. April 2020, IV R 17/19

## Auflösung von Unterschiedsbeträgen bei Ausscheiden eines Gesellschafters; Unwirksamkeit eines Urteils bei nicht nachvollziehbarem Tenor

ECLI:DE:BFH:2020:U.290420.IVR17.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 3, UmwStG 2006 § 20, FGO § 105 Abs 2 Nr 3

vorgehend FG Hamburg, 25. April 2019, Az: 2 K 247/16

## Leitsätze

1. NV: Der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG umfasst jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung, unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet (Bestätigung des BFH-Urteils vom 28.11.2019 - IV R 28/19, BFHE 266, 305).
2. NV: Ein Urteil ist wirkungslos, wenn sein Tenor weder aus sich heraus noch unter Bezugnahme auf die Urteilsgründe verständlich ist.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten werden das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 26.04.2019 - 2 K 247/16 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 15.08.2016 aufgehoben und der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2012 vom 07.05.2014 dahin geändert, dass eine Hinzurechnung von aufgelösten Unterschiedsbeträgen bei den Beigeladenen zu 1. und zu 2. in Höhe von jeweils 14.043,22 € unterbleibt.

Die Berechnung der festzustellenden Beträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens einschließlich der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu 1. und zu 2. hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen zu 3. werden nicht erstattet.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Auflösung und Zurechnung von Unterschiedsbeträgen i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei den Beigeladenen zu 1. und zu 2. im Jahr 2012.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Schifffahrtsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Ihre Auflösung wurde 2016 ins Handelsregister eingetragen und die A-GmbH zur Liquidatorin bestellt.
- 3 Ursprünglich war (u.a.) B, der Vater der Beigeladenen zu 1. und zu 2., als Kommanditist an der Klägerin beteiligt. Er starb im Jahr 2004 und wurde von seiner Ehefrau (C) zu ½ sowie von den Beigeladenen zu 1. und zu 2. zu je ¼ beerbt. C übertrug ihren geerbten Kommanditanteil an der Klägerin zum 31.12.2007 schenkweise jeweils hälftig auf die Beigeladenen zu 1. und zu 2.
- 4 Die Klägerin hatte zum 01.01.1999 zu der Gewinnermittlung nach der im Betrieb geführten Tonnage nach § 5a EStG optiert. Mit (geändertem) Bescheid vom 19.02.2004 war daher auf den 31.12.1998 eine gesonderte und einheitliche

Feststellung der Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 EStG erfolgt. Der Unterschiedsbetrag für das Seeschiff war darin mit insgesamt ... DM festgestellt und in Höhe von 54.932 DM dem B zugerechnet worden.

- 5** In dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) 2004 vom 04.03.2008 wurden die Erben des B zwar als Mitunternehmer aufgeführt, eine Auflösung und Hinzurechnung der im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG auf den 31.12.1998 für B festgestellten Unterschiedsbeträge unterblieb jedoch. In dem fortentwickelten besonderen Verzeichnis i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG auf den 31.12.2005 wurden nun lediglich die Erben statt B erfasst. Die Schenkung an die Beigeladenen zu 1. und zu 2. im Jahr 2007 durch C berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ebenfalls (nur) dadurch, dass er in dem fortentwickelten besonderen Verzeichnis auf den 31.12.2007 die bislang dort für C festgehaltenen Unterschiedsbeträge nun ebenfalls bei den Beigeladenen zu 1. und zu 2. festhielt.
- 6** Im fortentwickelten besonderen Verzeichnis auf den 31.12.2011 war für die Beigeladenen zu 1. und zu 2. noch ein Unterschiedsbetrag für das Seeschiff in Höhe von jeweils 14.043,22 € ausgewiesen.
- 7** Im Dezember 2012 beantragte die Klägerin, den Gewinn ab dem 01.01.2012 wieder nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 4, 5 EStG zu ermitteln.
- 8** Die Beigeladenen zu 1. und zu 2. waren zu Beginn des Streitjahres 2012 als Kommanditisten an der Klägerin beteiligt und als solche auch im Handelsregister eingetragen. Mit Einbringungsvertrag vom ...2012 brachten sie u.a. ihre Anteile an der Klägerin in die F-GmbH i.G. (die Beigeladene zu 3.) ein, an der sie als einzige Gesellschafter beteiligt sind. Die Einbringung sollte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und mit schuldrechtlicher und wirtschaftlicher Wirkung zum ...2012 nach § 20 Abs. 2 und Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) zum Buchwert erfolgen. Die (damalige) Komplementärin der Klägerin --die A-GmbH-- stimmte den Einbringungen am ... 2013 zu.
- 9** In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2012 löste die Klägerin den Unterschiedsbetrag für das Seeschiff aufgrund der (Rück-)Option zur regulären Ermittlung des Gewinns ab dem 01.01.2012 gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG zu einem Fünftel auf und rechnete den Beigeladenen zu 1. und zu 2. daraus einen Gewinn in Höhe von jeweils 928,54 € sowie der Beigeladenen zu 3. einen solchen in Höhe von 3.760,21 € zu.
- 10** Demgegenüber ging das FA im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 vom 07.05.2014 davon aus, dass der für die Beigeladenen zu 1. und zu 2. im fortentwickelten besonderen Verzeichnis auf den 31.12.2011 noch ausgewiesene Unterschiedsbetrag in Höhe von jeweils 14.043,22 € in voller Höhe aufzulösen und (nur) den Beigeladenen zu 1. und zu 2. zuzurechnen sei.
- 11** Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 15.08.2016) erhobenen Klage der Klägerin nach Beiladung der Beigeladenen zu 1. bis zu 3. mit Urteil vom 26.04.2019 - 2 K 247/16 statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus:
- 12** Der Gewinnfeststellungsbescheid 2012 vom 07.05.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.08.2016 sei rechtswidrig und verletze die Klägerin bzw. die Beigeladenen zu 1. und zu 2. in ihren Rechten, soweit im Rahmen der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Auflösung eines Unterschiedsbetrages i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG in Höhe von 28.086,44 € gewinnerhöhend hinzugerechnet worden sei. Denn bei den Beigeladenen zu 1. und zu 2. habe im Streitjahr ein auf sie entfallender Anteil an einem Unterschiedsbetrag, der aufgrund der Einbringung der Beteiligungen an der Klägerin in die Beigeladene zu 3. aufzulösen gewesen wäre, nicht mehr vorgelegen. Der Unterschiedsbetrag wäre bereits im Jahr 2004 infolge des Todes des Vaters der Beigeladenen zu 1. und zu 2. aufzulösen gewesen, was jedoch nicht geschehen sei. Die (zu Unrecht erfolgte) Fortschreibung des Unterschiedsbetrages in einem besonderen Verzeichnis, welches den gesonderten und einheitlichen Feststellungen der Folgejahre beigefügt worden sei, führe nicht dazu, dass im Jahr 2012 ein Unterschiedsbetrag vorhanden gewesen sei, der aufgrund der Einbringung der Anteile der Beigeladenen zu 1. und zu 2. an der Klägerin in die Beigeladene zu 3. aufzulösen gewesen wäre.
- 13** Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts. Zu Unrecht gehe das FG davon aus, dass infolge des Todes des B --des Vaters der Beigeladenen zu 1. und zu 2.-- die Rechtsfolge des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG eingetreten sei. Insoweit sei vielmehr die Bindungswirkung des Gewinnfeststellungsbescheids 2004 i.V.m. dem besonderen Verzeichnis zu berücksichtigen. Die Rechtsfolge des § 5a

Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG sei erst mit der Einbringung durch die Beigeladenen zu 1. und zu 2. in die Beigeladene zu 3. im Streitjahr 2012 eingetreten.

- 14 Das FA beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16 Die Beigeladenen zu 1. und zu 2. beantragen sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17 Die Beigeladene zu 3. hat keinen Antrag gestellt und sich bislang zum Verfahren auch nicht geäußert.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen FG-Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 15.08.2016 und zur Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids 2012 wie von der Klägerin und den Beigeladenen zu 1. und zu 2. beantragt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19 1. Das Urteil des FG ist unwirksam und deshalb aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Sein Tenor ist nicht nachvollziehbar.
- 20 a) Ein Urteil ist wirkungslos, wenn sich aus ihm keine eindeutige Entscheidung ergibt. Wesentlicher Bestandteil eines jeden Urteils ist die Urteilsformel (§ 105 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Aus ihr muss sich entnehmen lassen --erforderlichenfalls unter Heranziehung des übrigen Urteilsinhalts--, wie über die Anträge der Beteiligten entschieden worden ist. Genügt der Urteilsausspruch nicht diesen Anforderungen, hat das Revisionsgericht dies auch ohne Rüge von Amts wegen zu beachten, da es sich um einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens handelt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.09.2015 - I R 20/13).
- 21 b) Ein solcher Fall liegt hier vor. Der Tenor des angegriffenen Urteils ist weder aus sich heraus noch unter Bezugnahme auf die Urteilsgründe verständlich. Geändert werden soll nach dem Tenor der Gewinnfeststellungsbescheid 2012 vom 07.05.2014, und zwar "dergestalt ..., dass für die Beigeladenen zu 1) und 2) ... keine Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags in Höhe von jeweils 28.465,36 € erfolgt und dementsprechend für jeden der Beigeladenen zu 1) und 2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 18,22 € festgestellt werden". Im Streitfall geht es zwar um den Gewinnfeststellungsbescheid 2012 vom 07.05.2014. Es geht aber weder darum, hinzugerechnete Unterschiedsbeträge in Höhe von jeweils 28.465,36 € rückgängig zu machen, noch würde sich bei einer entsprechenden Minderung ein Gewinnanteil der Beigeladenen zu 1. und zu 2. in Höhe von jeweils 18,22 € ergeben. Auch aus den Entscheidungsgründen lässt sich nicht ansatzweise entnehmen, woraus sich die im Tenor ausgeurteilten Beträge ergeben sollen. Das FG-Urteil ist daher wegen eines nicht nachvollziehbaren und nicht umsetzbaren Tenors unwirksam.
- 22 2. Die Sache ist spruchreif. Die Feststellungen des FG ermöglichen dem Senat eine Entscheidung in der Sache selbst. Der Gewinnfeststellungsbescheid 2012 ist dahin zu ändern, dass der dem Beigeladenen zu 1. und der dem Beigeladenen zu 2. jeweils zugerechnete Anteil am Gesamthandsgewinn um jeweils 14.043,22 € gemindert wird. Denn für diese beiden Beigeladenen waren im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG auf den 31.12.1998 keine Unterschiedsbeträge festgestellt, die 2012 hätten aufgelöst und ihrem Gewinn hätten hinzugerechnet werden können.
- 23 a) Im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 vom 07.05.2014 hat das FA den Gewinnanteilen des Beigeladenen zu 1. und des Beigeladenen zu 2. jeweils einen Betrag in Höhe von 14.043,22 € hinzugerechnet. Es handelt sich, was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, um die Hinzurechnung von aufgelösten Unterschiedsbeträgen, und zwar insgesamt um den Unterschiedsbetrag, der im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG auf den 31.12.1998 vom (zuletzt) 19.02.2004 für das Schiff festgestellt und (anteilig) dem Vater der Beigeladenen zu 1. und zu 2. zugerechnet worden war.

- 24** b) Wie der Senat im Urteil vom 28.11.2019 - IV R 28/19 (BFHE 266, 305) entschieden hat, umfasst der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung, unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet. Zudem ist im Gewinnfeststellungsbescheid des Hinzurechnungsjahrs die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG zu beachten. Dementsprechend können im Gewinnfeststellungsbescheid nur solchen Mitunternehmern aufgelöste Unterschiedsbeträge zugerechnet werden, für die im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG auch entsprechende Unterschiedsbeträge festgestellt wurden.
- 25** c) Da für die Beigeladenen zu 1. und zu 2. im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG auf den 31.12.1998 keine Unterschiedsbeträge festgestellt waren, konnten ihnen auch im Streitjahr 2012 keine Beträge aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen zugerechnet werden. Vielmehr hätte der streitige Gesamtbetrag von 28.086,44 €, der in jenem Bescheid für den Vater der Beigeladenen zu 1. und zu 2. festgestellt war, bereits im Jahr des Todes des Vaters aufgelöst und dem Gewinn hinzugerechnet werden müssen, da der Vater mit seinem Tod i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aus der Klägerin ausgeschieden ist. Auch die demnach zu Unrecht erfolgte Fortschreibung des Unterschiedsbetrags in einem besonderen Verzeichnis, das den gesonderten und einheitlichen Feststellungen der Folgejahre beigefügt worden ist, hat nicht dazu geführt, dass im Jahr 2012 noch ein Unterschiedsbetrag vorhanden gewesen ist, der aufgrund der Einbringung der Anteile der Beigeladenen zu 1. und zu 2. an der Klägerin in die Beigeladene zu 3. aufzulösen und dem Gewinnanteil der Beigeladenen zu 1. und zu 2. hinzuzurechnen gewesen wäre (vgl. BFH-Urteil in BFHE 266, 305, Rz 45).
- 26** Da sich die demnach zu Unrecht dem jeweiligen Gewinnanteil der Beigeladenen zu 1. und zu 2. hinzugerechneten Beträge (jeweils 14.043,22 €) aus den Feststellungen des FG und der Einspruchsentscheidung entnehmen lassen, kann der Senat in der Sache selbst entscheiden.
- 27** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO.

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