Urteil vom 01. Februar 2024, IV R 9/20

Beteiligung des Kommanditisten an Komplementär-GmbH als funktional (un)wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils - Einbringung nach § 24 UmwStG auch bei nur absoluter Erhöhung der Gesellschaftsrechte

ECLI:DE:BFH:2024:U.010224.IVR9.20.0

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 3 S 1, UmwStG 2006 § 24 Abs 1, UmwStG 2006 § 24 Abs 2 S 3, ZPO § 240, HGB § 161 Abs 2, HGB § 116 Abs 1, HGB § 131 Abs 3 S 1 Nr 2, EStG § 6 Abs 3 S 1, EStG § 6 Abs 6 S 1, EStG VZ 2011 , FGO § 60 Abs 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 05. Dezember 2018, Az: 8 K 1236/15

Leitsätze

1. Die Kapitalbeteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH ist eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils, wenn erst diese Kapitalbeteiligung den Kommanditisten in die Lage versetzt, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der KG zu bestimmen. Sie ist hingegen nicht funktional wesentlich, wenn im Einzelfall infolge gesellschaftsvertraglicher oder sonstiger schuldrechtlicher Vereinbarungen nicht seine Kapitalbeteiligung, sondern seine Stellung als Kommanditist den Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der KG begründet.

2. Der Einbringende kann auch dann im Sinne von § 24 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes Mitunternehmer der Gesellschaft werden, wenn er im Zeitpunkt der Einbringung bereits zu 100 % am Vermögen, Gewinn und Verlust sowie an den Stimmrechten der übernehmenden Personengesellschaft beteiligt ist. Es reicht aus, wenn sich seine maßgeblichen Gesellschaftsrechte absolut erhöhen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 05.12.2018 - 8 K 1236/15 aufgehoben, soweit es die Feststellung des Aufgabegewinns des Klägers in Höhe von ... € aufgehoben hat.

Die Sache wird insoweit an das Hessische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Es ist streitig, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) im Zuge der Errichtung einer doppelstöckigen Personengesellschaft einen Aufgabegewinn erzielt hat.

2 Der Kläger war seit dem 01.01. des Jahres 2011 (Streitjahr) alleiniger Kommanditist der Beigeladenen, der T-GmbH & Co. KG (T-KG). In den Vorjahren waren an der T-KG auch noch weitere Kommanditisten beteiligt. Unternehmensgegenstand der T-KG war die Erbringung von Leistungen im Bereich der Haustechnik für Privat- und Geschäftskunden. Persönlich haftende Gesellschafterin der T-KG war die T-GmbH, die im Streitjahr am Kapital der T-KG nicht beteiligt war. An der T-GmbH waren zu Beginn des Streitjahres der Kläger zu 44,75 %, die T-KG zu 5,25 % und die T-GmbH selbst zu 50 % beteiligt. Die durch die eigenen Anteile vermittelten Stimm- und Gewinnbezugsrechte waren durch Vertrag vom 22.11.2007 auf den Kläger übertragen worden. Geschäftsführer der T-GmbH waren im Streitjahr der mit Einzelvertretungsmacht ausgestattete Kläger sowie R, der Anfang 2012 abberufen wurde.

3 Nach dem Gesellschaftsvertrag (GesV) der T-KG beschränkte sich die Geschäftsführung der Komplementärin auf Handlungen, die der gewöhnliche Geschäftsverkehr mit sich brachte (§ 6 Abs. 1 und Abs. 2 GesV). Im Fall des Widerspruchs eines Kommanditisten nach § 164 des Handelsgesetzbuchs in der im Streitjahr geltenden Fassung (HGB) entschieden auf Antrag der T-GmbH die Gesellschafter der T-KG (§ 6 Abs. 3 GesV). Für Beschlüsse der Gesellschafterversammlung galt, soweit gesetzlich zulässig, das Erfordernis der Mehrheit aller nach dem Gesellschaftsvertrag vorhandenen Stimmen, sofern nicht der Gesellschaftsvertrag geändert wurde, wozu eine Dreiviertelmehrheit notwendig war (§ 7 Abs. 2 GesV).

4 Mit Datum vom 01.01.2011 schloss der Kläger mit der T-KG einen Konsortialvertrag (K-Vertrag), nach dem ein "Konsortium" unter dem Namen "..." gebildet wurde, um ein einheitliches Auftreten in der Gesellschafterversammlung der T-GmbH, den Einfluss auf die Geschäftsführung der T-GmbH ohne äußere Einflüsse sowie die Geschäftsführung des Konsortialführers sicherzustellen (§ 1 Abs. 3 K-Vertrag). Der Kläger und die T-KG verpflichteten sich, bei Beschlüssen durch die Gesellschafter der T-GmbH insbesondere zu bestimmten Punkten (darunter auch die "Geschäftsführung" der T-GmbH und der T-KG sowie die "Wahrnehmung der Rechte als Komplementär der ... [T-KG]") ihre Stimmen in der Weise abzugeben, dass die Stimmen einheitlich abzugeben waren, es sei denn, dass ein Gesellschafter kraft Gesetzes von der Abstimmung ausgeschlossen war (§ 2 Abs. 1 K-Vertrag). Dabei wurde die Einheitlichkeit der Stimmen durch die Stimme des Konsortialführers sichergestellt, die den Inhalt der Stimmen der anderen Konsorten bestimmte (§ 2 Abs. 2 K-Vertrag). Zum Konsortialführer wurde die T-KG bestimmt (§ 3 Abs. 1 K-Vertrag). Für die T-KG handelten dabei deren Kommanditisten, das heißt im Streitjahr der Kläger. Er nahm die Rechte für die T-KG in diesem Konsortium und die Rechte als Gesellschafter der T-GmbH wahr (§ 3 Abs. 2 K-Vertrag). Die Ansprüche auf Auszahlung des Gewinns der T-GmbH standen ausschließlich der T-KG als Konsortialführerin zu, an die auch der Kläger seine Gewinnbezugsansprüche sowie auch "Ansprüche auf Zahlung eines Veräußerungserlöses" abtrat (§ 5, § 6 K-Vertrag). Falls die Kommanditbeteiligung des Klägers an der T-KG "auf eine andere Gesellschaft des [T]-(Nebenordnungs-)Konzerns" übertragen wurde, gingen die Rechte der T-KG als Konsortialführerin auf den Erwerber über (§ 7 Abs. 1 K-Vertrag). Der Konsortialvertrag wurde ohne feste Laufzeit geschlossen und konnte aus wichtigem Grund gekündigt werden.

5 Mit notariellem Vertrag vom 03.06.2011 brachte der Kläger --neben weiteren Beteiligungen an Personengesellschaften-- seine Kommanditbeteiligung an der T-KG in die B-GmbH & Co. KG (B-KG) ein. Alleiniger Kommanditist der B-KG war im Streitjahr der Kläger. Das feste Kommanditkapital des Klägers erhöhte sich um 25.000 €, der verbleibende Wert wurde im variablen Kapital der B-KG erfasst. Komplementärin der B-KG war die mit Vertrag vom 23.02.2010 gegründete B-GmbH. Die B-GmbH war am Kapital der B-KG nicht beteiligt. Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der B-GmbH war im Streitjahr der Kläger. Ebenfalls mit Vertrag vom 03.06.2011 trat die T-KG ihre Rechte aus dem Konsortialvertrag an die B-KG ab, wobei sich die T-KG zusätzlich verpflichtete, das Stimmrecht aus ihrer Minderheitsbeteiligung an der T-GmbH nicht gegen die Interessen der B-KG zu verwenden.

6 Die jeweiligen Geschäftsanteile des Klägers, der T-KG und der T-GmbH an der T-GmbH waren nicht Gegenstand der am 03.06.2011 vereinbarten Einbringungen in die B-KG. Erst mit Vertrag vom 14.02.2012 trat der Kläger seinen gesamten Anteil an der T-GmbH in Höhe von 44,75 % zum Kaufpreis von 1 € "rückwirkend zum 01.01.2011" an die B-KG ab, wobei das Gewinnbezugsrecht ebenfalls rückwirkend zum 01.01.2011 auf die B-KG übergehen sollte. Die übrigen Geschäftsanteile an der T-GmbH waren nicht Gegenstand dieses Vertrags.

7 In der Feststellungserklärung für 2011 behandelte die T-KG die Einbringung der Kommanditbeteiligung des Klägers in die B-KG gewinnneutral (Einbringung zu Buchwerten). In der Gesamthandsbilanz der T-KG zum 31.12.2011 wurde deren Kapitalbeteiligung, nicht aber die Kapitalbeteiligung des Klägers an der T-GmbH als Anlagevermögen ausgewiesen. Die Aufstellung einer Sonderbilanz für den Kläger unterblieb. Das seinerzeit zuständige Finanzamt K (FA K) erließ zunächst erklärungsgemäß einen unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2011 vom 20.06.2013, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt ... € auswies.

8 Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Prüfer unter anderem zu der Auffassung, dass die Abbildung der "Einbringung des Kommanditanteils zu Buchwerten im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG" unrichtig gewesen sei. Denn die zurückbehaltenen Anteile des Klägers an der T-GmbH seien funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen seines Mitunternehmeranteils gewesen. Danach habe der Kläger seinen Mitunternehmeranteil nach § 16 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aufgegeben. Hieraus resultiere ein Gewinn in Höhe von ... €.

9 Darüber hinaus seien die für Juni bis Dezember 2011 gezahlten Schuldzinsen des Klägers, die aus der Fremdfinanzierung seiner Beteiligung an der T-KG resultierten und von der T-KG als Sonderbetriebsausgaben

geltend gemacht worden seien, nicht abziehbar, weil sie ihre Verknüpfung mit der Einkunftsquelle verloren hätten. Die Betriebsprüfung schätzte den nicht abziehbaren Betrag auf ... €.

10 Das FA K folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2011 vom 14.11.2014. In diesem Bescheid wies es insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € aus. Es wurden für den Kläger "Veräußerungsgewinne (einschl. steuerfr. Veräußerungsgewinne)" in Höhe von ... € und "Sonderbetriebsausgaben" in Höhe von ... € festgestellt. Den hiergegen eingelegten Einspruch des Klägers wies das FA K mit Einspruchsentscheidung vom 05.06.2015 als unbegründet zurück.

11 Dagegen erhob der Kläger Klage. Das Finanzgericht (FG) lud mit Beschluss vom 21.09.2018 die T-KG, über deren Vermögen bereits mit Beschluss vom xx.xx.2014 das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, notwendig zum Klageverfahren bei. Mit Beschluss vom yy.yy.2015 war auch das Insolvenzverfahren über das Vermögen der T-GmbH eröffnet worden. Der Beiladungsbeschluss wurde Dr. A "als Insolvenzverwalter der ... [T-GmbH] als Liquidatorin der ... [T-KG]" bekanntgegeben.

12 Die Klage war in vollem Umfang erfolgreich. Mit Urteil vom 05.12.2018 änderte das FG den Gewinnfeststellungbescheid 2011 vom 14.11.2014 dahin, dass ein auf den Kläger entfallender Gewinn aus der Aufgabe seines Mitunternehmeranteils in Höhe von ... € dem Grunde und der Höhe nach nicht anzusetzen sei und die geltend gemachten Schuldzinsen in Höhe von ... € als Betriebsausgaben zum Abzug zuzulassen seien. Zur Begründung führte das FG aus, dass der Tausch eines Mitunternehmeranteils gegen einen neuen Mitunternehmeranteil an einer anderen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) grundsätzlich einen gewinnrealisierenden Veräußerungsvorgang nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründe, sofern der Vorgang nicht nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG) erfolgsneutral sei. Würden nur einzelne Wirtschaftsgüter gegen einen Mitunternehmeranteil an einer anderen Personengesellschaft getauscht, käme § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG zur Anwendung. Danach sei im Streitfall im Grundsatz ein gewinnrealisierender Tauschvorgang gegeben, und zwar unabhängig davon, ob der Kläger seinen gesamten Mitunternehmeranteil übertragen habe; entweder sei § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG anwendbar. Entgegen der vom Prüfer und vom FA K vertretenen Auffassung greife § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht ein, weil eine (entgeltliche) Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stattgefunden habe, die auch nicht teilweise unentgeltlich gewesen sei. Im Streitfall greife jedoch § 24 UmwStG ein. Unter diese Norm falle auch die Gründung einer doppelstöckigen Personengesellschaft im Wege der Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine andere Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Dies erfordere, dass neben der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung des Gesellschafters sämtliche Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens II zivilrechtlich oder zumindest wirtschaftlich ebenfalls auf die Personengesellschaft übertragen werden, sofern und soweit es sich hierbei um funktional wesentliche Betriebsgrundlagen handele.

13 Nach der Rechtsprechung des I. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) sei die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH dann keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils, wenn er mittels dieser Beteiligung seinen geschäftlichen Willen in der Komplementär-GmbH nicht durchsetzen könne (BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471). Eine funktionale Wesentlichkeit lasse sich allenfalls daraus ableiten, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH im konkreten Einzelfall die Stellung des Mitunternehmers in der KG durch die Erweiterung seines Einflusses auf die dortige Geschäftsführung nachhaltig stärke. Dies könne nur dann angenommen werden, wenn erst diese Beteiligung den Kommanditisten in die Lage versetze, über Fragen der laufenden Geschäftsführung in der KG zu bestimmen. Hieran fehle es, wenn der Kommanditist seinen Willen in der Komplementär-GmbH nicht durchsetzen könne. Danach handele es sich bei der Beteiligung des Klägers an der T-GmbH in Höhe von 44,75 % nicht um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage. Dem Kläger sei es nicht möglich gewesen, seinen Willen in der Gesellschafterversammlung der T-GmbH allein aufgrund seiner eigenen Beteiligung durchzusetzen. Auf das Hinzutreten sonstiger Rechte oder Durchsetzungsmöglichkeiten des Kommanditisten (zum Beispiel in Gestalt abgetretener Stimmrechte eines anderen Gesellschafters oder einer weiteren mittelbaren Beteiligung an der Komplementär-GmbH) komme es nicht an, da allein die unmittelbare gesellschaftsrechtliche Beteiligung als Wirtschaftsgut des notwendigen oder gewillkürten Sonderbetriebsvermögens zu beurteilen sei. Danach sei unerheblich, dass der Kläger über seine Beteiligung an der T-KG und über die abgetretenen Stimmrechte aus den eigenen Anteilen der T-GmbH im Ergebnis (das heißt wirtschaftlich) über 100 % der Stimmrechte der Komplementärin habe verfügen können. Auch die Regelungen des Konsortialvertrags stünden diesem Ergebnis nicht entgegen, da sie lediglich eine inhaltliche Abstimmungspflicht der Gesellschafter begründeten.

14 Die Beteiligung des Klägers an der T-GmbH sei auch nicht deshalb funktional wesentlich, weil diese zur

Aufrechterhaltung der zweigliedrigen T-KG benötigt worden sei. Denn an der T-KG seien zum Zeitpunkt ihrer Gründung sowie auch noch kurz vor dem 01.01.2011 weitere Kommanditisten beteiligt gewesen. Außerdem sei maßgebliches Kriterium für die Beurteilung der funktionalen Wesentlichkeit die durch die Geschäftsanteile an der T-GmbH ermöglichte Einflussnahme des Kommanditisten auf die Geschäftsführung der T-KG. Ebenso sei mangels Entscheidungserheblichkeit unbeachtlich, ob die T-GmbH --neben ihrer Haftungs- und Geschäftsführungsfunktion in der T-KG-- einer ins Gewicht fallenden eigenwirtschaftlichen Tätigkeit nachgegangen sei.

15 Die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen in Höhe von ... € ergebe sich aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Nach dieser Vorschrift stehe der mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligte dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter im Bereich des Sonderbetriebsvermögens gleich. Danach könne der Kläger die Schuldzinsen aus dem Darlehen, das Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der T-KG sei, weiter dort als Sonderbetriebsausgaben abziehen.

16 Hiergegen richtet sich die Revision des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--), mit welcher er die Verletzung des § 24 UmwStG rügt.

17 Das FA beantragt,
das Urteil des Hessischen FG vom 05.12.2018 - 8 K 1236/15 aufzuheben, soweit es die Feststellung des Aufgabegewinns des Klägers in Höhe von ... € aufgehoben hat, und die Klage insoweit abzuweisen.

18 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

19 Die Beigeladene beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

20 Die Beigeladene (T-KG) hat sich im Revisionsverfahren umfassend geäußert. Sie hält ihre Beiladung für wirksam.

21 Mit Beschluss vom zz.zz.2022 ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen der T-KG nach der Schlussverteilung aufgehoben worden. Die T-KG ist nach wie vor im Handelsregister eingetragen (Handelsregisterauszug HRA ...4 des Amtsgerichts --AG-- ... vom 30.01.2024). Auch die T-GmbH ist bis heute im Handelsregister eingetragen (Handelsregisterauszug HRB ...8 des AG ... vom 30.01.2024).

Entscheidungsgründe

B.

22 Das vormals zuständige FA K wurde mit einem weiteren Finanzamt zu dem nunmehr zuständigen FA fusioniert. Die bisherigen Zuständigkeiten des FA K sind auf das FA übergegangen. Dieser während des Revisionsverfahrens eingetretene Zuständigkeitswechsel führt zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (z.B. BFH-Urteil vom 12.12.2017 - VIII R 9/14, BFHE 260, 345, BStBl II 2018, 387, Rz 11).

C.

23 Die Revision des FA, mit welcher es sich gegen die Vorentscheidung wendet, soweit das FG die Feststellung des Aufgabegewinns des Klägers in Höhe von ... € (Gewinnfeststellung 2011) aufgehoben hat, ist begründet.

24 Das FA hat sein Revisionsbegehren zulässigerweise auf den im Gewinnfeststellungsbescheid 2011 festgestellten Aufgabegewinn des Klägers beschränkt (dazu I.). Die so verstandene Revision des FA ist begründet; insoweit ist das FG-Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; dazu II.).

25 I. Das FA war berechtigt, das FG-Urteil nur insoweit anzufechten, als dieses die Feststellung des Aufgabegewinns des Klägers aufgehoben hat.

26 1. Die Revision kann auf einen von mehreren selbständigen Streitgegenständen einer Klage begrenzt werden (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 120 FGO Rz 169; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 115 Rz 39). Bei einem Gewinnfeststellungsbescheid im Sinne des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung stellt jede selbständig anfechtbare Feststellung einen eigenen Streitgegenstand dar (z.B. BFH-Urteil vom 09.02.2011 - IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, Rz 14; BFH-Beschluss vom 19.09.2017 -

IV B 85/16, Rz 4 f.). Zu diesen selbständig anfechtbaren Feststellungen gehören unter anderem der laufende Sonderbetriebsgewinn und der vom Mitunternehmer erzielte Gewinn aus der Aufgabe seines Mitunternehmeranteils (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19).

27 2. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist danach nur noch die Feststellung des Aufgabegewinns des Klägers, nicht auch die Feststellung seines laufenden Sonderbetriebsgewinns, die auch noch Gegenstand des Klageverfahrens war.

28 II. Die Revision des FA ist begründet.

29 Das FG hat zwar nicht dadurch gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, dass es trotz der Eröffnung der Insolvenzverfahren über das Vermögen der T-KG und über das Vermögen der T-GmbH über die Gewinnfeststellung für das Streitjahr entschieden hat (dazu 1.). Das FG-Urteil ist aber aufzuheben, weil der erkennende Senat auf Grundlage der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht abschließend beurteilen kann, ob der Tatbestand des § 24 UmwStG insgesamt erfüllt ist. Das Fehlen ausreichender tatsächlicher Feststellungen stellt einen materiellen Mangel (BFH-Urteil vom 12.08.2015 - I R 2/13, Rz 11, m.w.N.) dar (dazu 2.). Mangels Spruchreife ist die Sache an das FG zurückzuverweisen (dazu 3.).

30 1. Die Eröffnung der Insolvenzverfahren über das Vermögen der T-KG und über das Vermögen der T-GmbH hat nicht zu einer Unterbrechung des Gewinnfeststellungsverfahrens (§ 240 der Zivilprozessordnung --ZPO-- analog) geführt. Das FG war daher nicht daran gehindert, in der Sache zu entscheiden.

31 Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der T-KG am xx.xx.2014 ließ das Gewinnfeststellungsverfahren 2011 (sowie das nachfolgende Rechtsbehelfs- und Klageverfahren) unberührt. Denn die steuerrechtlichen Folgen des Gewinnfeststellungsbescheids 2011 betreffen nur die Gesellschafter persönlich und nicht den nach Insolvenzrecht abzuwickelnden Vermögensbereich der Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 20.12.2018 - IV R 2/16, BFHE 264, 102, BStBl II 2019, 526, Rz 9).

32 Ebenso ließ die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der T-GmbH am yy.yy.2015 das Rechtsbehelfsverfahren gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2011 (wie auch das nachfolgende Klageverfahren) unberührt. Zwar ist die Insolvenzmasse bei einem (gerichtlichen) Streit über die Rechtmäßigkeit eines Gewinnfeststellungsbescheids auch dann im Sinne von § 240 ZPO "betroffen", wenn das Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Person eröffnet wird, die zwar nicht selbst Rechtsbehelfsführer, aber als Feststellungsbeteiligte rechtsbehelfsbefugt ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 75/05, unter B.I.1., zur Insolvenzeröffnung im gerichtlichen Verfahren). Letztere Voraussetzung ist im Streitfall aber nicht gegeben, weil die T-GmbH von den angefochtenen selbständigen Feststellungen rechtlich nicht betroffen sein kann.

33 2. Das FG-Urteil ist mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen aufzuheben.

34 Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, gelten nach § 24 Abs. 1 UmwStG für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 4. Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG hat die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen; für die Bewertung von Pensionsrückstellungen gilt § 6a EStG. Nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kann abweichend von Satz 1 das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Nach § 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG gilt § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG entsprechend; danach ist der Antrag spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. Nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, für den Einbringenden als Veräußerungspreis.

35 Das FG ist zwar im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger seinen Mitunternehmeranteil nach § 24 Abs. 1 UmwStG ohne Rückbehalt einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage auf die B-KG übertragen hat (dazu a). Der erkennende Senat kann aber nicht abschließend beurteilen, ob die Einbringung (insgesamt) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist (dazu b).

36 a) Der Kläger hat seinen Mitunternehmeranteil im Sinne des § 24 Abs. 1 UmwStG auf die B-KG übertragen. Denn die Beteiligung des Klägers an der T-GmbH war --selbst wenn sie notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des Klägers bei der T-KG gewesen sein sollte-- nach der anzuwendenden funktionalen Betrachtungsweise (dazu aa) weder infolge nachhaltiger Stärkung seines Einflusses auf die Geschäftsführung der T-KG (dazu bb) noch aufgrund ihrer Erforderlichkeit zur Aufrechterhaltung der zweigliedrigen Struktur der T-KG (dazu cc) eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils.

37 Es kann daher dahinstehen, ob die Beteiligung des Klägers an der T-GmbH bereits kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der T-KG gewesen ist, weil die T-GmbH gegebenenfalls einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhalten hat (dazu ausführlich BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 34, m.w.N.) oder weil diese Kapitalbeteiligung mit Abschluss des Konsortialvertrags am 01.01.2011 nicht mehr dem Kläger, sondern der T-KG als wirtschaftliche Eigentümerin hätte zugeordnet werden müssen.

38 aa) Der Tatbestand des § 24 Abs. 1 UmwStG setzt --soweit hier von Bedeutung-- die Einbringung eines Mitunternehmeranteils voraus. Dies erfordert, dass neben dem Gesellschaftsanteil (Beteiligung an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens) zugleich die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Anteils zählenden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens eingebracht werden (BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471, unter II.3.b aa, zu § 20 UmwStG; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 24.03 i.V.m. Rz 20.10, 20.06; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 70, m.w.N.).

39 (1) Ob Wirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlagen sind, richtet sich im Anwendungsbereich des § 24 UmwStG --wie bei § 20 UmwStG (BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471, unter II.3.b bb aaa)-- ausschließlich nach der funktionalen Betrachtungsweise (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 24.03 i.V.m. Rz 20.10, 20.06; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 70). Die quantitative Betrachtungsweise, das heißt das Vorhandensein stiller Reserven im Übertragungsobjekt, ist hierfür unerheblich. Als funktional wesentlich werden gemeinhin alle Wirtschaftsgüter angesehen, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben und mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben (BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471, unter II.3.b bb aaa, m.w.N.).

40 (2) Zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Mitunternehmeranteils können nicht nur die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I, sondern auch diejenigen des Sonderbetriebsvermögens II und damit auch Kapitalbeteiligungen des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH gehören (BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471, unter II.3.b bb, zu § 20 UmwStG; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 20 UmwStG Rz 70, m.w.N.).

41 (3) Die Frage, ob derartige Kapitalbeteiligungen funktional wesentlich sind, ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse des konkreten Einzelfalls zu beurteilen. Denn auch sonst ist bei der Beurteilung der funktionalen Wesentlichkeit eines Wirtschaftsguts auf dessen tatsächliche Verwendung (vor der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung) abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 17.04.1997 - VIII R 2/95, BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388, unter II.2.b, zur Beurteilung der funktionalen Wesentlichkeit bei Betriebsverpachtung). Dies bedeutet zugleich, dass die Kapitalbeteiligung eines Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH nicht schon deshalb eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils ist, weil sie notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der KG ist (BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471, unter II.3.b bb bbb aaaa, m.w.N.; vgl. Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 5. Aufl., Rz 3.132 ff.). Maßgeblich ist vielmehr die konkrete Funktion dieser Kapitalbeteiligung für den Mitunternehmeranteil. Der Kapitalbeteiligung muss für die unmittelbare Stärkung oder Begründung der mitunternehmerischen Beteiligung ein erhebliches beziehungsweise nachhaltiges Gewicht zukommen.

42 (4) Die Kapitalbeteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH kann seine mitunternehmerische Beteiligung unmittelbar dadurch stärken, dass er über diese Kapitalbeteiligung Einfluss auf die Geschäftsführung in der KG gewinnt, und deshalb notwendiges Sonderbetriebsvermögen II sein (z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 33). Eine funktionale Wesentlichkeit erfordert aber, dass die Kapitalbeteiligung des Kommanditisten seinen Einfluss auf die Geschäftsführung der KG nachhaltig stärkt. Dies setzt voraus, dass (erst) diese Kapitalbeteiligung den Kommanditisten in die Lage versetzt, über Fragen der

laufenden Geschäftsführung der KG zu bestimmen (BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471, unter II.3.b bb bbb bbbb).

43 Diese Frage ist --entgegen der Auffassung des FG-- nicht isoliert anhand der aus der Kapitalbeteiligung (abstrakt) resultierenden Stimmrechte, sondern anhand der tatsächlichen Verhältnisse des konkreten Einzelfalls zu beurteilen.

44 Danach muss in jedem Einzelfall untersucht werden, ob und inwieweit diese Kapitalbeteiligung Einfluss auf die Geschäftsführung der KG über die Komplementär-GmbH vermittelt. Folglich sind auch Regelungen in der Satzung der Komplementär-GmbH und im Gesellschaftsvertrag der KG zu berücksichtigen, soweit diese Einfluss auf die Geschäftsführung in der KG nehmen. Ebenso sind (schuldrechtliche) --das Abstimmungsverhalten in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH betreffende-- Stimmbindungsverträge (zur Zulässigkeit derartiger Verträge vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29.05.1967 - II ZR 105/66, BGHZ 48, 163; Noack in Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Aufl., § 47 Rz 113, m.w.N.) zu berücksichtigen, soweit sie die Geschäftsführung in der KG beeinflussen. Solche Verträge können außerhalb der Satzung abgeschlossen werden und bedürfen keiner Form (Oberlandesgericht --OLG-- Köln, Urteil vom 25.07.2002 - 18 U 60/02; Noack in Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Aufl., § 47 Rz 113, m.w.N.; anderer Ansicht Schmidt in Scholz, GmbHG, 13. Aufl., § 47 Rz 46, für Stimmbindung bezogen auf formbedürftigen Beschluss). Mit ihnen verpflichten sich die Gesellschafter, ihr Stimmrecht in der GmbH nicht frei, sondern in bestimmtem Sinn auszuüben, der entweder in dem Stimmbindungsvertrag inhaltlich festgelegt sein kann oder nach dem Vertrag auf andere Weise künftig konkretisiert werden soll (Noack in Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Aufl., § 47 Rz 113). Auch wenn bindungswidrig abgegebene Stimmen grundsätzlich gültig sind (z.B. OLG Köln, Urteil vom 25.07.2002 - 18 U 60/02, unter I.1.; Noack in Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Aufl., § 47 Rz 117; zu den Ausnahmen derselbe in Noack/Servatius/Haas, GmbHG, 23. Aufl., § 47 Rz 118), begründen Stimmbindungsverträge eine entsprechende schuldrechtliche Wirkung, die für die Frage der funktionalen Wesentlichkeit zu berücksichtigen ist.

45 Folglich ist die Kapitalbeteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH dann keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, wenn im Einzelfall infolge gesellschaftsvertraglicher oder schuldrechtlicher Vereinbarungen nicht seine Kapitalbeteiligung, sondern seine Stellung als Kommanditist den Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der KG begründet.

46 bb) Nach Anwendung dieser Grundsätze ist der Kläger nicht aufgrund seiner Beteiligung an der T-GmbH in der Lage, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der T-KG zu bestimmen.

47 (1) Diese Kapitalbeteiligung wäre zwar, würde man --dem FG folgend-- isoliert auf die sich aus dem Kapitalanteil des Klägers an der T-GmbH ergebenden Stimmrechte abstellen, eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage.

48 Gemäß § 161 Abs. 2, § 116 Abs. 1 HGB erstreckt sich die Geschäftsführungsbefugnis der Komplementärin auf alle Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes der KG mit sich bringt. Gewöhnliches Geschäft ist, was in dem Handelsgewerbe der KG und dem Handelszweig, der den Unternehmensgegenstand bildet, normalerweise nach Inhalt und Umfang vorkommen kann. Damit führte die T-GmbH die gewöhnlichen (laufenden) Geschäfte der T-KG. Die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH unterliegt wiederum kraft Gesetzes dem Weisungsrecht ihrer GmbH-Gesellschafter. Diese können Angelegenheiten der Geschäftsführung an sich ziehen und dem Geschäftsführer infolge mit einfacher Mehrheit zu fassender Gesellschafterbeschlüsse allgemeine Richtlinien und konkrete Weisungen erteilen (§ 37 Abs. 1, § 47 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Der Kommanditist, der zugleich als Gesellschafter über die Mehrheit der Stimmen in der Gesellschafterversammlung der Komplementär-GmbH verfügt, kann daher bei isolierter Betrachtung dieser Stimmrechte über die laufenden Geschäfte der KG bestimmen. Dem Kommanditisten kommt, sofern nichts anderes vereinbart ist, ein solches Weisungsrecht aufgrund seiner Stellung als Kommanditist nicht zu. Dies gilt auch dann, wenn --wie im Streitfall-- die Komplementär-GmbH keinen Kapitalanteil hält (MüKoHGB/Grunewald, 5. Aufl., § 161 Rz 73; Oetker/Oetker, HGB, 8. Aufl., § 164 Rz 53; anderer Ansicht Schmidt in Scholz, GmbHG, 13. Aufl., § 46 Rz 119).

49 Dies vorausgeschickt würde der Kläger --entgegen der Auffassung des FG-- aufgrund seiner Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung der T-GmbH über die laufende Geschäftsführung in der T-KG bestimmen können. Auch wenn der Kläger nur zu 44,75 % am Stammkapital der T-GmbH beteiligt ist, ist zu berücksichtigen, dass die T-GmbH eigene Anteile in Höhe von 50 % des Stammkapitals gehalten hat. Hält eine GmbH eigene Anteile, ruhen die Rechte und Pflichten aus diesen Anteilen, insbesondere Stimmrechte, Bezugsrechte und Gewinnanteile (BGH-Urteil vom 30.01.1995 - II ZR 45/94, unter 1.; Hommelhoff in: Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl., § 33 Rz 39). Dies wirkt sich zwangsläufig auf das interne (Stimmrechts-)Verhältnis der Gesellschafter aus (Hommelhoff in:

Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 21. Aufl., § 33 Rz 33). Danach haben im Streitfall 50 % der Stimmrechte geruht, so dass dem Kläger 89,5 % und der T-KG 10,5 % der Stimmrechte zugestanden haben.

50 (2) Abweichendes ergibt sich aber aus dem Konsortialvertrag vom 01.01.2011.

51 (2.1) In dieser Vereinbarung haben sich die Gesellschafter der T-GmbH --der Kläger und die T-KG-- verpflichtet, insbesondere bei Beschlüssen, welche die Geschäftsführung der T-GmbH betreffen, ihre Stimmen einheitlich abzugeben (§ 2 Abs. 1 K-Vertrag). Dabei ist die Stimmabgabe der T-KG als Konsortialführerin maßgeblich (§ 2 Abs. 2, § 3 Abs. 1 K-Vertrag), die durch den beziehungsweise die Kommanditisten der T-KG --im Streitfall den Kläger-- vertreten wird. In der Gesellschafterversammlung der T-GmbH wird daher das Stimmrecht der T-KG durch den Kommanditisten, nicht durch die Komplementärin, vertreten durch ihren Geschäftsführer, ausgeübt. Diese Stimmabgabe des Kommanditisten gibt den Inhalt für die Stimmabgabe des Klägers als Gesellschafter der T-GmbH vor.

52 Damit versetzt den Kläger gerade nicht seine Kapitalbeteiligung an der T-GmbH, sondern seine Stellung als Kommanditist der T-KG in die Lage, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der T-KG zu bestimmen. Die Kapitalbeteiligung des Klägers an der T-GmbH begründet nicht seinen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der T-KG.

53 (2.2) Ohne Einfluss auf dieses Ergebnis ist die nach den Feststellungen des FG mit Vertrag vom 22.11.2007 (vorgeblich) erfolgte Übertragung der durch die eigenen Anteile der T-GmbH vermittelten Stimmrechte auf den Kläger. Dem erkennenden Senat erschließt sich schon nicht, wie ruhende Stimmrechte auf den Kläger hätten übertragen werden können. Abgesehen davon heißt es in den Vorbemerkungen unter I.3. des zeitlich nachfolgend abgeschlossenen Konsortialvertrags, dass die Stimmrechte aus den eigenen Anteilen der T-GmbH ruhen.

54 (2.3) Ohne Erfolg macht das FA geltend, dass der Kläger als an der T-KG und an der T-GmbH allein beteiligte natürliche Person nur einen Willen habe bilden können. Denn für die Qualifikation der Kapitalbeteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als funktional wesentlich bleibt auch in diesem Fall maßgeblich, ob ihn (erst) diese Kapitalbeteiligung und nicht bereits seine Kommanditbeteiligung in die Lage versetzt, über Fragen der laufenden Geschäftsführung der KG zu bestimmen. Resultiert daher der Einfluss des Kommanditisten auf die laufende Geschäftsführung aus seiner Stellung als Kommanditist, ist die Kapitalbeteiligung für die Stärkung der mitunternehmerischen Beteiligung nicht mehr funktional wesentlich.

55 (2.4) Anhaltspunkte dafür, dass der Konsortialvertrag unwirksam sein könnte, bestehen nicht.

56 cc) Entgegen der Auffassung des FA ist die Kapitalbeteiligung des Klägers an der T-GmbH auch nicht deshalb funktional wesentlich, weil sie zur Aufrechterhaltung der zweigliedrigen Struktur der T-KG erforderlich gewesen ist.

57 Wie oben dargelegt, handelt es sich bei der Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH nur dann um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, wenn ihr für die unmittelbare Stärkung oder Begründung der mitunternehmerischen Beteiligung ein erhebliches beziehungsweise nachhaltiges Gewicht zukommt. Ein solches Gewicht kann einer Kapitalbeteiligung für die Begründung beziehungsweise Aufrechterhaltung der mitunternehmerischen Beteiligung aber allenfalls bei einer Ein-Personen-GmbH & Co. KG zukommen, das heißt, wenn der alleinige Kommanditist zugleich Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH ist. Auch dies ist allerdings im Hinblick darauf zweifelhaft, dass die Kapitalbeteiligung selbst in diesem Fall nicht unmittelbar zur Begründung oder Aufrechterhaltung der mitunternehmerischen Beteiligung, sondern unmittelbar zur Begründung oder Aufrechterhaltung der Komplementär-GmbH erforderlich ist. Letztlich kann dies hier jedoch dahinstehen (im BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 50 offengelassen auch für die Frage, ob die Kapitalbeteiligung in einem solchen Fall überhaupt zum Sonderbetriebsvermögen II gehören kann). Sind --wie im Streitfall-- weitere Gesellschafter an der Komplementär-GmbH beteiligt, besitzt die Kapitalbeteiligung des alleinigen Kommanditisten für die Begründung beziehungsweise Aufrechterhaltung der zweigliedrigen Struktur der GmbH & Co. KG schon deshalb kein erhebliches Gewicht, weil die Komplementär-GmbH strukturell auch ohne den Kommanditisten als GmbH-Gesellschafter bestehen und ihre Funktion als (persönlich haftende) Gesellschafterin der GmbH & Co. KG ausüben kann.

58 b) Der erkennende Senat kann mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob § 24 UmwStG insgesamt zur Anwendung kommt.

59 § 24 Abs. 1 UmwStG verlangt die Einräumung einer Mitunternehmerstellung als Gegenleistung für die Einbringung

der Sachgesamtheit. Eine derartige Einräumung wäre im Streitfall zwar nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil der Kläger gegebenenfalls sowohl vor als auch nach der Einbringung zu 100 % am Vermögen, am Gewinn und Verlust und an den Stimmrechten beteiligt gewesen ist (dazu aa). Der erkennende Senat kann aber nicht abschließend prüfen, ob die Einbringung (insgesamt) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder auch gegen Einräumung eines sonstigen Entgelts (zum Beispiel einer Darlehensforderung) erfolgt ist (dazu bb).

60 aa) Eine Mitunternehmerstellung kann auch dann eingeräumt werden, wenn der Einbringende im Zeitpunkt der Einbringung bereits zu 100 % am Vermögen, am Gewinn und Verlust und an den Stimmrechten der übernehmenden Personengesellschaft --wie bei einer zweigliedrigen GmbH & Co. KG vorstellbar-- beteiligt ist (gleicher Ansicht BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 24.07; Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 396; wohl auch Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 133). Denn es ist ausreichend, wenn sich die maßgeblichen Gesellschaftsrechte absolut erhöhen.

61 (1) § 24 Abs. 1 UmwStG setzt nicht die Einräumung einer bestimmten Mindestbeteiligungsquote voraus (z.B. Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 120, 135; Bär/Merkle in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 24 Rz 75, m.w.N.). Die Größe und Bedeutung des gewährten Mitunternehmeranteils im Verhältnis zu den übrigen Mitunternehmern ist für die Anwendung des § 24 UmwStG im Grundsatz ohne Bedeutung. Es ist ausreichend, dass dem Einbringenden absolut ein --wenn auch geringer-- Mitunternehmeranteil eingeräumt wird. Zudem findet § 24 UmwStG nicht nur dann Anwendung, wenn der Einbringende durch die Einbringung der Sachgesamtheit --wie es in § 24 Abs. 1 UmwStG heißt-- Mitunternehmer "wird", sondern auch, wenn der Einbringende im Zeitpunkt der Einbringung bereits Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft ist und sich sein Mitunternehmeranteil erhöht (allgemeine Meinung; BFH-Urteil vom 29.10.1987 - IV R 93/85, BFHE 151, 181, BStBl II 1988, 374, unter 1., zu § 24 UmwStG 1977; BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 24.07; Bär/Merkle in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 24 Rz 77, m.w.N.). All dies zeigt, dass nach § 24 UmwStG eine absolute Erhöhung der maßgeblichen Gesellschaftsrechte ausreichend ist. Eine derartige Erhöhung ist aber auch dann möglich, wenn der Einbringende bereits vor der Einbringung zu 100 % Inhaber dieser Gesellschaftsrechte gewesen ist. Denn in einem solchen Fall liegt nunmehr ein um das eingebrachte Betriebsvermögen vergrößerter Betrieb vor. Dies führt beim Einbringenden zu einer zusätzlichen Teilhabe am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust. Zugleich wird sich die absolute Zahl der Stimmrechte erhöhen (vgl. Geissler, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2023, 864).

62 (2) Danach ist es unerheblich, ob der Kläger --was im Streitfall möglich, jedoch vom FG nicht festgestellt ist-- sowohl vor als auch nach der Einbringung seines Mitunternehmeranteils zu 100 % am Vermögen, am Gewinn und Verlust und an den Stimmrechten der B-KG beteiligt gewesen ist.

63 bb) Mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen des FG lässt sich aber nicht beurteilen, ob dem Kläger für den eingebrachten Mitunternehmeranteil ausschließlich Gesellschaftsrechte an der B-KG gewährt worden sind.

64 (1) Es ist zwar nicht erforderlich, dass die Gegenleistung ausschließlich in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht. § 24 UmwStG ist auch in Fällen der Gewährung eines Mischentgelts anwendbar (allgemeine Meinung; z.B. BFH-Urteil vom 18.09.2013 - X R 42/10, BFHE 242, 489, BStBl II 2016, 639, Rz 33, m.w.N.; Bär/Merkle in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 24 Rz 78, m.w.N.). Soweit dem Einbringenden aber Vermögensvorteile gewährt werden, die nicht in Gesellschaftsrechten bestehen, kann dies zu einer (anteiligen) Gewinnrealisierung führen.

65 (1.1) Die Einräumung einer Mitunternehmerstellung zeigt sich dadurch, dass der Wert des eingebrachten Betriebsvermögens dem Kapitalkonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird, welches nach dem Gesellschaftsvertrag die Mitunternehmerstellung (Gesellschaftsrechte) repräsentiert (z.B. BFH-Urteil vom 23.03.2023 - IV R 27/19, BFHE 279, 563, BStBl II 2023, 1112, Rz 24). Im Fall eines Mehrkontenmodells wird dieses Konto üblicherweise als Kapitalkonto I oder als Festkapitalkonto bezeichnet. Eine Einbringung gegen Gewährung ausschließlich von Gesellschaftsrechten liegt auch dann vor, wenn der eingebrachte Wert des Betriebsvermögens teilweise dem Festkapitalkonto und daneben einem anderen Gesellschafterkonto mit gesellschaftsrechtlichem Kapitalcharakter (oft als variables Kapitalkonto oder Kapitalkonto II bezeichnet) gutgeschrieben wird (allgemeine Meinung, z.B. Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 390; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 131; Bär/Merkle in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 24 Rz 76; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG Rz 108; vgl. auch BFH-Urteil vom 23.03.2023 - IV R 27/19, BFHE 279, 563, BStBl

II 2023, 1112, Rz 25 ff.). Eine Verbuchung des eingebrachten Werts ausschließlich auf dem variablen Kapitalkonto beziehungsweise Kapitalkonto II führt hingegen zu keiner Gewährung von Gesellschaftsrechten; es liegt eine Einlage vor (z.B. BFH-Urteil vom 29.07.2015 - IV R 15/14, BFHE 251, 422, BStBl II 2016, 593, Rz 26, zur Einbringung eines Einzelwirtschaftsguts; BMF-Schreiben vom 26.07.2016, BStBl I 2016, 684; Bär/Merkle in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 24 Rz 76, m.w.N.). Die Qualifizierung der Konten als Kapital- oder Forderungskonten des Gesellschafters richtet sich nicht nach ihrer Bezeichnung (BFH-Beschluss vom 18.09.2007 - IV B 87/06, BFH/NV 2008, 105, unter II.1.a; Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 385; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 131). Bei einem Mehrkontenmodell ist vielmehr anhand des Gesellschaftsvertrags zu ermitteln, welche zivilrechtliche Rechtsnatur diese Konten haben, das heißt ob sie Eigenkapital oder Forderungen und Schulden ausweisen.

66 (1.2) Bei Gewährung eines Mischentgelts (zum Beispiel Gutschrift auf dem Festkapital- und dem Darlehenskonto) kommt es nach § 24 UmwStG (in der im Streitjahr geltenden Fassung) dann zu einer Gewinnrealisierung, wenn die Summe aus den Gutschriften auf dem Kapitalkonto und dem Darlehenskonto den steuerlichen Buchwert der eingebrachten Sachgesamtheit überschreitet. Wird der steuerliche Buchwert der eingebrachten Sachgesamtheit hingegen nicht überschritten, erfolgt keine Gewinnrealisierung (z.B. BFH-Urteile vom 18.09.2013 - X R 42/10, BFHE 242, 489, BStBl II 2016, 639, Rz 39; vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 48).

67 (2) Das FG hat diesbezüglich in seiner Vorentscheidung lediglich festgestellt, dass sich --wie auch im notariell beurkundeten Einbringungsvertrag vom 03.06.2011 ausgeführt-- durch die Einbringung das feste Kommanditkapital um den Nennbetrag von 25.000 € erhöht habe und der verbleibende Wert der Kommanditbeteiligung im variablen Kapital der B-KG erfasst worden sei. Das FG hat aber nicht den Inhalt des Gesellschaftsvertrags der B-KG festgestellt. Damit lässt sich nicht beurteilen, ob die nach Maßgabe dieses Gesellschaftsvertrags offensichtlich eingerichteten Gesellschafterkonten Eigen- oder Fremdkapitalcharakter besitzen. Die im Einbringungsvertrag vom 03.06.2011 gebrauchten Begriffe ("festes Kapital" und "variables Kapital") deuten zwar darauf hin, dass dem Kläger ausschließlich Gesellschaftsrechte gewährt worden sind. Die verwendeten Kontenbezeichnungen sind aber hierfür gerade nicht entscheidend. Maßgeblich ist die anhand des Gesellschaftsvertrags zu ermittelnde zivilrechtliche Rechtsnatur der Konten.

68 3. Die Sache ist nicht spruchreif.

69 Dem FG wird hiermit die Gelegenheit gegeben, im zweiten Rechtsgang die bisher fehlenden erforderlichen tatsächlichen Feststellungen nachzuholen, welche die Beurteilung ermöglichen, ob die Gutschriften auf den Gesellschafterkonten des Klägers bei der B-KG insgesamt zur Gewährung von Gesellschaftsrechten geführt haben.

70 4. Der erkennende Senat stellt klar, dass die mit Beschluss des FG vom 21.09.2018 erfolgte Beiladung der T-KG von Anfang an ins Leere gegangen ist. Denn die T-KG war zu diesem Zeitpunkt bereits zivilrechtlich liquidationslos vollbeendet.

71 a) aa) Wird das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Komplementär-GmbH einer zweigliedrigen KG eröffnet und scheidet die Komplementärin infolgedessen mangels abweichender vertraglicher Bestimmung gemäß § 161 Abs. 2, § 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB aus der KG aus, führt das Ausscheiden der Komplementärin zur liquidationslosen Vollbeendigung der KG unter Gesamtrechtsnachfolge des verbliebenen Kommanditisten (BGH-Urteil vom 15.03.2004 - II ZR 247/01). Dies gilt auch dann, wenn zuvor bereits das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG eröffnet worden ist (BGH-Urteil vom 01.06.2017 - VII ZR 277/15; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 13.07.2011 - 8 C 10/10, BVerwGE 140, 142, zur Simultaninsolvenz der KG und des Kommanditisten bei zweigliedriger KG).

72 bb) So verhält es sich im Streitfall. Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der T-GmbH durch Beschluss vom yy.yy.2015 ist die T-GmbH --mangels abweichender Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag der T-KG-- kraft Gesetzes aus der T-KG ausgeschieden (§ 161 Abs. 2, § 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB). Die Beigeladene hat trotz Aufforderung im Revisionsverfahren keine Unterlagen (insbesondere keine gesellschaftsvertraglichen Regelungen) beigebracht, aus denen sich Abweichendes ergeben könnte. Hierdurch ist der B-KG das Vermögen der T-KG als deren alleiniger Kommanditistin angewachsen. Unerheblich ist, dass über das Vermögen der T-KG bereits durch Beschluss vom xx.xx.2014 das Insolvenzverfahren eröffnet worden war.

73 cc) Die von der Beigeladenen hiergegen vorgetragenen Einwände führen zu keinem anderen Ergebnis.

74 Der nachträgliche Anfall von Vermögen der ehemaligen T-KG kann die bereits eingetretene liquidationslose

Vollbeendigung nicht rückgängig machen. Denn das über das Vermögen der ehemaligen T-KG eröffnete Insolvenzverfahren wird nach deren liquidationsloser Vollbeendigung als Partikularinsolvenzverfahren über das von der B-KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erlangte (Sonder-)Vermögen der liquidationslos beendeten T-KG fortgesetzt (BGH-Urteil vom 01.06.2017 - VII ZR 277/15, Rz 40). Ebenso ist es unerheblich, dass die T-KG weiterhin im Handelsregister eingetragen ist. Die liquidationslose Vollbeendigung der T-KG (Erlöschen der Firma) war nach § 31 Abs. 2 HGB eintragungspflichtig (vgl. MüKoHGB/Schmidt, 5. Aufl., § 157 Rz 5, 8; Hopt/Merkt, HGB, 43. Aufl., § 31 Rz 8); die Löschungseintragung besitzt aber nur deklaratorische Bedeutung (MüKoHGB/Krafka, 5. Aufl., § 31 Rz 1; Hopt/Merkt, HGB, 43. Aufl., § 31 Rz 8). Eine konstitutive Bedeutung dieser Eintragung lässt sich --jedenfalls im Streitfall-- auch nicht aus § 394 Abs. 1 und Abs. 4 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit ableiten. Nach dieser Vorschrift kann im Grundsatz eine vermögenslose KG, bei der keiner der persönlich haftenden Gesellschafter eine natürliche Person ist, von Amts wegen gelöscht werden. Diese Vorschrift ist im Streitfall aber schon deshalb nicht anwendbar, weil die T-KG liquidationslos vollbeendet wurde. Damit kann sie auch nicht mehr als vermögenslose KG löschungsfähig sein.

75 dd) Nach alledem konnte die T-KG infolge ihrer vor ihrer Beiladung eingetretenen liquidationslosen Vollbeendigung nicht Verfahrensbeteiligte werden. Damit ist auch ihr im Revisionsverfahren gestellter Antrag auf Zurückweisung der Revision unwirksam. Auch wenn das FG noch über die Erstattungsfähigkeit der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu entscheiden hat (§ 139 Abs. 4 FGO), ist die Beigeladene infolge der liquidationslosen Vollbeendigung nicht mehr am Verfahren des zweiten Rechtsgangs zu beteiligen.

76 b) Der Senat kann diese Klarstellung --was hiermit geschieht-- auch im Revisionsverfahren treffen. Es handelt sich bei dieser Klarstellung nicht um eine dem BFH im Revisionsverfahren grundsätzlich nicht mehr mögliche Aufhebung des Beiladungsbeschlusses (vgl. BFH-Urteil vom 31.03.2004 - I R 83/03, BFHE 206, 58, unter B.I.c).

77 c) Anstelle der vollbeendeten T-KG sind auch nicht sonstige Feststellungsbeteiligte zum gerichtlichen Verfahren notwendig beizuladen. Insbesondere ist die T-GmbH auch nicht als ausgeschiedene Gesellschafterin notwendig beizuladen (vgl. BFH-Beschluss vom 05.01.2010 - IV R 43/07, Rz 13 ff.). Denn durch den für den Kläger festgestellten Aufgabegewinn in Höhe von ... €, der noch alleiniger Verfahrensgegenstand ist, können andere Feststellungsbeteiligte nicht beschwert sein.

78 5. Zur weiteren Beschleunigung des Verfahrens weist der erkennende Senat --ohne Bindungswirkung-- für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hin:

79 a) Das FA hat im Revisionsverfahren erstmals vorgetragen, dass der nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für die Fortführung der Buchwerte erforderliche Antrag nicht gestellt worden sei.

80 Nach § 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG gilt § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG entsprechend. Dort heißt es, dass der Antrag --auf den vom gemeinen Wert abweichenden Wertansatz-- spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen ist. Diese Vorschrift ist dahin zu verstehen, dass die übernehmende Personengesellschaft --hier die B-KG-- den Antrag stellen muss (einhellige Auffassung; z.B. BFH-Urteil vom 25.04.2006 - VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.B.3.b, zu § 24 UmwStG 1977; BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 24.03 i.V.m. Rz 20.21; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 24 UmwStG Rz 195, m.w.N.). Der Antrag bedarf keiner besonderen Form; er kann --wie vom FA ausgeführt-- auch konkludent durch einen entsprechenden Wertansatz in der Schlussbilanz gestellt werden. Der Antrag ist im Grundsatz als gestellt anzusehen, wenn in der Schlussbilanz der übernehmenden Personengesellschaft die fortgeführten Buchwerte der eingebrachten Sachgesamtheit enthalten sind (Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 720).

81 Weshalb im Streitfall Abweichendes gelten soll, weil der Kläger beziehungsweise die T-KG von einer Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG ausgegangen seien, ist für den erkennenden Senat nicht ohne Weiteres erkennbar. So ist schon nicht ersichtlich, dass der Kläger oder die T-KG von einer Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG ausgegangen sind. Vielmehr ergibt sich aus dem FG-Urteil, dass das FA K im Rahmen der Betriebsprüfung die Auffassung vertreten habe, dass die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG nicht einschlägig sei (Seite 13 des FG-Urteils). Abgesehen davon wird das Wahlrecht von der übernehmenden Personengesellschaft ausgeübt. Die Annahmen des übertragenden Mitunternehmers oder der übertragenden Personengesellschaft sind daher nicht maßgeblich.

82 b) Ohne Bedeutung für die Beurteilung des Streitfalls sind nach Aktenlage die Vermögensqualität (Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen II) und das weitere rechtliche Schicksal der Kapitalbeteiligung des Klägers an der T-

GmbH.

83 In dem für den Kläger festgestellten --allein noch verfahrensgegenständlichen-- Aufgabegewinn ist kein Gewinn aus der Aufgabe seiner Kapitalbeteiligung an der T-GmbH enthalten. Nach Auffassung des FA sind in dieser Kapitalbeteiligung keine stillen Reserven enthalten. Dementsprechend hat das FA K in dem Gewinnfeststellungsbescheid 2011 vom 14.11.2014 auch keine im Veräußerungsgewinn enthaltenen Teileinkünfte festgestellt (zur selbständigen Anfechtbarkeit einer derartigen Feststellung z.B. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142, Rz 12, 14). Demnach entfällt der festgestellte Veräußerungsgewinn insgesamt auf die Aufgabe der Kommanditbeteiligung. Es ist daher für das vorliegende Verfahren unerheblich, ob die Kapitalbeteiligung an der T-GmbH im Streitjahr Privat- oder Betriebsvermögen des Klägers gewesen ist und wem diese nach Einbringung des Mitunternehmeranteils des Klägers in die B-KG zuzuordnen war.

84 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (z.B. BFH-Urteil vom 20.04.2021 - IV R 20/17, Rz 71, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de