

Urteil vom 02. Dezember 2025, IV R 20/23

Zur Einbringung "quoad sortem" - Anteile an der Komplementär-GmbH als Sonderbetriebsvermögen I

ECLI:DE:BFH:2025:U.021225.IVR20.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Halbs 2, EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 2, GewStG § 7 S 4, GewStG § 35b Abs 1, AO § 173 Abs 1 Nr 1, GmbHG § 15 Abs 3, GmbHG § 15 Abs 4, EStG VZ 2014, GewStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 27. Juli 2022, Az: 2 K 1544/17

Leitsätze

1. NV: Ist ein Wirtschaftsgut "quoad sortem" in eine Personengesellschaft eingebracht worden, entsteht bei der (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Übertragung dieses Wirtschaftsguts kein Sonderbetriebsgewinn des Gesellschafters, sondern ein Gewinn auf Ebene der Gesamthand.
2. NV: Im Einzelfall kann die Beteiligung des Gesellschafters (Kommanditisten) einer Personengesellschaft (KG) an einer Kapitalgesellschaft auch als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I zu qualifizieren sein. Dabei kann es sich auch um die Beteiligung an der Komplementär-GmbH handeln.
3. NV: Für eine schlüssige Entnahmehandlung genügt nicht allein, dass statt betrieblicher Einkünfte Überschusseinkünfte erklärt werden (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 27.07.2022 - 2 K 1544/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine im Jahr 1998 gegründete GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand das Halten und die Verwaltung eigenen Vermögens zur Erzielung von Einkünften ist. Komplementärin der Klägerin war bei Gründung die ...-GmbH, die seit dem Jahr 2000 unter ...-GmbH ... firmiert (X-GmbH). Am Stammkapital der X-GmbH in Höhe von 500.000 DM (255.645,94 €) waren die Beigeladenen R mit 400.000 DM (80 %) und P mit 100.000 DM (20 %) beteiligt. Die bereits im Jahr 1957 gegründete X-GmbH war nicht am Vermögen der Klägerin beteiligt, sondern übernahm ausschließlich die persönliche Haftung sowie die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft. Daneben unterhielt sie einen eigenen Geschäftsbetrieb im Bereich des ...handels, mit dem Umsätze in Millionenhöhe und Gewinne in erheblichem Umfang erzielt wurden.
- 2 Am Gesellschaftskapital der Klägerin waren als Kommanditisten R mit 80 % und P mit 20 % beteiligt. In § 5 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin (GesV) heißt es, dass als "weitere Pflichteinlagen ... die Kommanditisten ihre Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH dem Werte nach in die Gesellschaft [einbringen] und ... sie an die dies annehmende Gesellschaft [abtreten]". Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin wurde nicht notariell beurkundet. Eine notarielle Beurkundung der Abtretung der Geschäftsanteile fand auch im weiteren Verlauf nicht statt.

- 3 Die Anteile an der X-GmbH wurden seit Gründung der Klägerin in deren Gesamthandsbilanz mit einem Wert von 755.000 DM (386.025,37 €) im Anlagevermögen unter der Position "Finanzanlagen" ausgewiesen. Mit Schreiben vom 02.09.2002 beantragten die Kommanditisten unter Hinweis auf die Regelung im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 29.03.2000 (BStBl I 2000, 462) --"Behandlung der Einbringung einzelner zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft als tauschähnlicher Vorgang"--, die dem Werte nach in die Gesellschaft eingebrachten Anteile an der Komplementärin als Einlage zum 30.12.1998 zu behandeln.
- 4 Zum 11.10.2011 schied die X-GmbH aus der Klägerin aus. Neue Komplementärin wurde die Y-GmbH, an deren Stammkapital wiederum R mit 80 % und P mit 20 % beteiligt waren. Die Anteile an der X-GmbH wurden in den Bilanzen der Klägerin für die Jahre 2011 bis 2014 unverändert im Gesamthandsvermögen (Anlagevermögen) mit dem bisherigen Wert von 386.025,37 € (755.000 DM) ausgewiesen. Die X-GmbH nahm regelmäßig Gewinnausschüttungen vor, die bis zum Jahr 2011 im Gewinnfeststellungsverfahren der Klägerin berücksichtigt wurden.
- 5 Eine am 21.06.2011 erfolgte Gewinnausschüttung der X-GmbH in Höhe von 3,4 Mio. € wurde durch den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) im Hinblick darauf nachträglich im Jahr 2011 als Sonderbetriebseinnahme der Kommanditisten erfasst, dass die X-GmbH zum Ausschüttungszeitpunkt noch Komplementärin der Klägerin gewesen sei. Ab dem Jahr 2012 wurden die Gewinnausschüttungen der X-GmbH durch die Kommanditisten in ihren Einkommensteuererklärungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt. Im Jahr 2014 (Streitjahr) wurde durch Beschluss der Gesellschafterversammlung der X-GmbH vom 01.10.2014 die Ausschüttung einer Bardividende in Höhe von 1 Mio. € beschlossen; die Nettoauszahlung erfolgte am 16.10.2014.
- 6 Die mit Auflösungsbeschluss vom 19.12.2014 eingeleitete Liquidation der Klägerin wurde im Jahr 2016 aufgehoben und die Klägerin als Personengesellschaft fortgesetzt.
- 7 Der für das Streitjahr zunächst erklärungskgemäß ergangene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 26.11.2015 wies Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 775,28 € aus, bestehend aus laufenden Gesamthandseinkünften in Höhe von ./ 4.425,92 € sowie Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage in Höhe von 3.650,64 €. Ebenso wurde im Gewerbebesteuermessbescheid für 2014 vom 26.11.2015 der Messbetrag erklärungskgemäß auf 0 € festgesetzt. Diese Bescheide ergingen nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und wurden bestandskräftig.
- 8 In dem nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 vom 10.03.2016 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 973.660,13 € ausgewiesen, bestehend aus laufenden Gesamthandseinkünften in Höhe von ./ 4.425,92 € (unverändert), Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage in Höhe von 3.650,64 € (unverändert) und einem von R erzielten Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen (Sonderbetriebsgewinn) in Höhe von 974.435,41 € (neu), der in gleicher Höhe dem Teileinkünfteverfahren unterlag. Diese Änderung beruhte darauf, dass R mit notariellem Vertrag vom xx.04.2014 Geschäftsanteile an der X-GmbH (GmbH-Anteile) im Nennwert von 50.000 DM (= 25.564,59 €) zu einem Preis von 1 Mio. € an P veräußert hatte. Diese Veräußerung habe --so das FA-- zu einem Sonderbetriebsgewinn des R in Höhe von 974.435,41 € geführt. Ebenso erging am 10.03.2016 ein nach § 35b Abs. 1 des Gewerbebesteuergesetzes (GewStG) entsprechend geänderter Gewerbebesteuermessbescheid für 2014, in dem der Messbetrag auf 19.075 € festgesetzt wurde. R hatte diesen Veräußerungsgewinn in seiner Einkommensteuererklärung für 2014 als einen Gewinn nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erklärt.
- 9 Die Klägerin legte gegen diese Bescheide Einspruch ein. Zur Begründung wurde geltend gemacht, bei den GmbH-Anteilen habe es sich im Hinblick darauf, dass die X-GmbH im Jahr 2014 nicht mehr Komplementärin der Klägerin gewesen sei, im Zeitpunkt der Veräußerung weder um notwendiges noch um gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen des R gehandelt.
- 10 Im Laufe des Einspruchsverfahrens erlangte das FA durch Einsichtnahme in die Steuerakten der X-GmbH am 02.06.2016 Kenntnis davon, dass P --nach Teilung seines Geschäftsanteils Nr. 2 in Höhe von 100.000 DM in die Geschäftsanteile Nr. 5 (65.000 DM) und Nr. 6 (35.000 DM) sowie des zuvor von R erworbenen Geschäftsanteils Nr. 4 in Höhe von 50.000 DM in die Geschäftsanteile Nr. 7 (35.000 DM) und Nr. 8 (15.000 DM)-- mit notariellem Schenkungsvertrag vom xx.06.2014 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge der P-GbR, an der seine beiden Söhne S 1 (geboren 1987) und S 2 (geboren 1984) beteiligt waren, Geschäftsanteile an der X-GmbH im Nennwert von insgesamt 70.000 DM, namentlich die Geschäftsanteile Nr. 6 (35.000 DM) und Nr. 7 (35.000 DM), unter Vorbehalt eines lebenslänglichen unentgeltlichen Bruttonießbrauchs übertragen hatte. Das FA ging davon aus, dass

durch die Schenkung von Sonderbetriebsvermögen des P ein Entnahmegewinn entstanden sei. Es ermittelte --unter Ableitung des Entnahmewerts der übertragenen Geschäftsanteile von dem zwischen R und P im Kaufvertrag vom xx.04.2014 vereinbarten Kaufpreis-- einen Entnahmegewinn in Höhe von 1.364.209,57 €. Am 12.04.2017 erließ das FA einen entsprechend geänderten --erneut auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützten-- Gewinnfeststellungsbescheid für 2014. Dieser Bescheid wies nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.337.869,70 € aus, bestehend aus den bisherigen Gewinnbestandteilen, die um einen von P erzielten --dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden-- Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen (Sonderbetriebsgewinn) in Höhe von 1.364.209,57 € ergänzt wurden. Zudem erging am 12.04.2017 ein erneut nach § 35b Abs. 1 GewStG entsprechend geänderter Gewerbesteuerermessbescheid, in dem der Messbetrag auf 47.722 € festgesetzt wurde.

- 11 Das FA wies die Einsprüche der Klägerin mit Einspruchsentscheidungen vom 25.04.2017 als unbegründet zurück.
- 12 Hiergegen erhob die Klägerin Klage. Während des Klageverfahrens ergingen aufgrund der Ausführungen der Klägerin zur Höhe des Entnahmegewinns des P am 30.06.2017 --jeweils gestützt auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO-- ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 sowie ein geänderter Gewerbesteuerermessbescheid für 2014, in denen ein dem Teileinkünfteverfahren unterliegender Sonderbetriebsgewinn des P in Höhe von 682.104,78 € (statt bisher 1.364.209,57 €) berücksichtigt wurde.
- 13 Die Klägerin begehrte, alle geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für 2014 sowie alle geänderten Gewerbesteuerermessbescheide für 2014 aufzuheben, so dass die jeweiligen Erstbescheide vom 15.12.2015 wieder wirksam werden. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 27.07.2022 - 2 K 1544/17 in vollem Umfang statt.
- 14 Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass die Geschäftsanteile der Beigeladenen an der X-GmbH bei der Klägerin nicht Betriebsvermögen gewesen seien. Diese Geschäftsanteile hätten sich mangels formwirksamer Abtretung nicht im Gesamthandsvermögen der Klägerin befunden. Ebenso seien diese Anteile kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen I gewesen, weil sie objektiv erkennbar nicht zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Klägerin selbst bestimmt gewesen seien. Denn der Unternehmensgegenstand der Klägerin könne nicht dahingehend ausgelegt werden, dass der Begriff "Verwaltung eigenen Vermögens" auch das im Eigentum der Gesellschafter stehende Vermögen umfasse. Somit seien diese Geschäftsanteile mangels objektiver Eignung, dem Gesellschaftszweck der Klägerin zu dienen, auch kein gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I gewesen. Einer Zuordnung dieser Geschäftsanteile zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II habe der von der X-GmbH unterhaltene eigene Geschäftsbetrieb entgegengestanden. Schließlich seien diese Anteile im Streitjahr auch nicht (mehr) gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II der Beigeladenen gewesen, weil sie jedenfalls im Jahr 2011 mit dem Ausscheiden der X-GmbH als Komplementärin notwendiges Privatvermögen geworden seien. Danach könne offenbleiben, ob das FA bei der Ermittlung der Sonderbetriebsgewinne als Buchwert zu Recht lediglich den Nennwert der Geschäftsanteile berücksichtigt habe, obwohl sich aus der im Klageverfahren vorgelegten Bilanz der Klägerin auf den 31.12.1998 ein Buchwert der Anteile in Höhe von 755.000 DM (386.025,37 €) ergebe. Ebenso könne dahinstehen, ob im Hinblick auf den Schriftwechsel zwischen dem FA und dem Wohnsitzfinanzamt des R im Zusammenhang mit der Veräußerung der Geschäftsanteile an der X-GmbH an P die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorgelegen hätten.
- 15 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es eine Verletzung des Bundesrechts rügt.
- 16 Das FA beantragt, das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 27.07.2022 - 2 K 1544/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 18 Die Beigeladenen haben sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

B.

- 19 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 20** Verfahrensgegenstand sind die in dem Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 für R und P festgestellten Sonderbetriebsgewinne und der Gewerbesteuermessbescheid für 2014 der Klägerin (dazu I.). Das FG-Urteil ist aufzuheben, weil es die Frage, ob die Gewinne von R und P aus der entgeltlichen und den unentgeltlichen Übertragungen der Geschäftsanteile an der X-GmbH als Sonderbetriebsgewinne festzustellen sind, teilweise nur lückenhaft und teilweise unter Zugrundelegung rechtsfehlerhafter Grundsätze geprüft hat (dazu II.). Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zurückzuverweisen (dazu III.).
- 21** I. Verfahrensgegenstand sind zum einen die für R und P im Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 "brutto" festgestellten Sonderbetriebsgewinne, die jeweils in gleicher Höhe Einkünfte nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG enthalten, und zum anderen der gegenüber der Klägerin festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag für 2014.
- 22** 1. a) Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen (z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.). Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns --verstanden als Saldo von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben-- beziehungsweise einer Sondervergütung im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (z.B. BFH-Urteile vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.; vom 20.02.2025 - IV R 17/22, BStBl II 2025, 485, Rz 18, m.w.N.). Zu diesen selbständig anfechtbaren Feststellungen gehört auch die Feststellung, ob und in welcher Höhe in dem festgestellten Sonderbetriebsgewinn solche Einkünfte enthalten sind, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b des Körperschaftsteuergesetzes fallen (BFH-Urteil vom 06.02.2020 - IV R 5/18, BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448, Rz 29 f.). Welche Besteuerungsgrundlagen mit einer Klage angegriffen und damit zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht werden, ist durch Auslegung zu ermitteln. Der BFH ist dabei nicht an die Auslegung des FG gebunden (z.B. BFH-Urteil vom 20.03.2025 - IV R 12/21, Rz 32, m.w.N.).
- 23** b) Hat die Änderung einer ausdrücklich angefochtenen Besteuerungsgrundlage (selbständige Feststellung) zwangsläufig Auswirkungen auf eine andere --nicht ausdrücklich angefochtene-- Besteuerungsgrundlage, kann sich die Anfechtung des betreffenden Gewinnfeststellungsbescheids ausnahmsweise auch auf die materiell-rechtlich hiervon ebenfalls betroffene Besteuerungsgrundlage erstrecken mit der Folge, dass dieser Bescheid insoweit nicht teilbestandskräftig wird. Eine solche Erstreckung kommt jedoch nur in Betracht, wenn die Änderung der angefochtenen Besteuerungsgrundlage im Sinne einer untrennbaren Verknüpfung zwangsläufig Auswirkungen auf eine andere Besteuerungsgrundlage hat und dies von dem Rechtsbehelfsführer nicht gerade in Abrede gestellt wird (z.B. BFH-Urteil vom 20.03.2025 - IV R 12/21, Rz 33, m.w.N.).
- 24** c) Danach betrifft das Klageverfahren --ebenso wie das Revisionsverfahren-- den im Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 für R aus der Veräußerung eines Geschäftsanteils von 50.000 DM (= 25.564,59 €) an der X-GmbH "brutto" festgestellten Sonderbetriebsgewinn in Höhe von 974.435,41 € und den für P aus der Schenkung von zwei Geschäftsanteilen zu je 35.000 DM (= 17.895,22 €) an der X-GmbH "brutto" festgestellten Sonderbetriebsgewinn in Höhe von 682.104,78 € sowie die zusätzlichen Feststellungen, wonach diese Sonderbetriebsgewinne Einkünfte nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG in gleicher Höhe enthalten (zur Zulässigkeit dieser "Bruttofeststellung" z.B. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142, Rz 19, 23). Die Klägerin strebt eine ersatzlose Beseitigung dieser Sonderbetriebsgewinne durch Aufhebung der ergangenen Änderungsbescheide an, weil zum einen die Anteile von R und P an der X-GmbH im Streitjahr nicht mehr Sonderbetriebsvermögen von R und P gewesen seien und zum anderen auch die Voraussetzungen der Korrekturvorschrift nicht vorgelegen hätten.
- 25** Weder ausdrücklich noch im Sinne der vorstehend bezeichneten zwangsläufigen Verknüpfung angefochten ist die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin; diese Feststellung ist bestandskräftig. Die Aufhebung der Sonderbetriebsgewinne mangels Zugehörigkeit der Geschäftsanteile an der X-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin hätte keine zwangsläufige Auswirkung auf die Höhe deren laufenden Gesamthandsgewinns. Denn eine fehlende Zugehörigkeit dieser Geschäftsanteile zum Sonderbetriebsvermögensbereich bedeutet nicht zwangsläufig, dass sie dem Gesamthandsbereich der Klägerin zuzuordnen sind.
- 26** 2. Daneben richtet sich das Klage- und Revisionsverfahren gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2014 der Klägerin. Sie begehrt eine Nichtberücksichtigung der bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 4 GewStG "netto" angesetzten Sonderbetriebsgewinne durch Aufhebung der ergangenen Änderungsbescheide.
- 27** II. Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil das FG die Prüfung der Frage, ob R und P im Streitjahr aus der Übertragung der Geschäftsanteile Sonderbetriebsgewinne erzielt haben, zum Teil lückenhaft und zum Teil

rechtsfehlerhaft durchgeführt hat.

- 28** 1. Verpflichtet sich ein Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag zur Einlage eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft, so kann diese zivilrechtlich grundsätzlich auf drei verschiedene Arten erfolgen, nämlich durch Einbringung zu Eigentum ("quoad dominium"), durch Einbringung dem Werte nach ("quoad sortem") und durch Einbringung zur Nutzung ("quoad usum"). Diese Einbringungsformen lösen unterschiedliche ertragsteuerrechtliche Folgen bei einer späteren (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Übertragung des eingebrachten Wirtschaftsguts aus.
- 29** a) aa) Bei der Einbringung zu Eigentum ist der Gesellschafter verpflichtet, der Personengesellschaft das Eigentum (Sache) beziehungsweise die Inhaberschaft (Recht) an dem Wirtschaftsgut zu übertragen. Der Gesellschafter wird mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags, der die entsprechende Beitragspflicht vorsieht, verpflichtet, das Wirtschaftsgut nach den sachenrechtlichen Grundsätzen an die Gesellschaft zu übereignen oder abzutreten. Für die Einbringung von GmbH-Anteilen zu Eigentum bedeutet dies, dass eine im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Übertragungsverpflichtung der notariellen Form bedarf (vgl. § 15 Abs. 4 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--). Eine ohne Beachtung dieser Form begründete Übertragungsverpflichtung wird durch einen in notarieller Form geschlossenen Abtretungsvertrag gültig (§ 15 Abs. 3, Abs. 4 Satz 2 GmbHG).
- 30** bb) Zu Eigentum der Personengesellschaft eingebrachte Wirtschaftsgüter sind entweder notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Gewinne aus deren (entgeltlicher oder unentgeltlicher) Übertragung führen nicht zu Sonderbetriebsgewinnen der Gesellschafter, sondern zu einem Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft.
- 31** b) aa) Bei einer Einbringung dem Werte nach geht das Eigentum beziehungsweise die Inhaberschaft an dem Wirtschaftsgut nicht auf die Personengesellschaft über. Der einbringende Gesellschafter bleibt zivilrechtlicher Eigentümer beziehungsweise Inhaber des Wirtschaftsguts. Er verpflichtet sich jedoch, der Personengesellschaft das Wirtschaftsgut nicht nur zur Nutzung zu überlassen, sondern darüber hinaus auch wertmäßig zur Verfügung zu stellen. Das Wirtschaftsgut wird im Innenverhältnis so behandelt, als wäre es Gesellschaftsvermögen (Reinhardt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1991, 588; Kusterer/Rupp, Der Ertragsteuerberater --EStB-- 2002, 485, 486). Die Einbringung "quoad sortem" zeichnet sich daher vor allem dadurch aus, dass der Personengesellschaft die Substanz an dem eingebrachten Wirtschaftsgut zusteht (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 25.03.1965 - II ZR 203/62, Rz 9; vom 02.06.1986 - II ZR 169/85, Rz 8; BGH-Beschluss vom 15.06.2009 - II ZR 242/08, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 74, Rz 4; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 39 AO Rz 169). Dem Gesellschaftsvermögen fließen nicht nur die Nutzungen, sondern auch die Wertsteigerungen zu (MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl., § 709 Rz 10). Bei fehlender Beurkundung der Abtretung eines Geschäftsanteils kommt die Umdeutung einer als Einbringung "quoad dominium" gewollten formbedürftigen Beitragsleistung in eine solche "quoad sortem" in Betracht, solange der Formmangel nicht geheilt ist (MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl., § 709 Rz 10). Für die Annahme einer Einbringung "quoad sortem" reicht es nicht aus, dass die Personengesellschaft den betreffenden Vermögenswert als ihr Anlagevermögen bilanziert (BFH-Urteil vom 02.05.2001 - VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10, unter 1.a). Besonderes Augenmerk ist vielmehr darauf zu richten, ob die Beteiligten die Einbringung "quoad sortem" gelebt haben, insbesondere darauf, ob die Beteiligten bei einer späteren Übertragung des eingebrachten Wirtschaftsguts beachten, dass der Personengesellschaft dessen Substanz zuzurechnen ist.
- 32** bb) Bei Vorliegen einer Einbringung "quoad sortem" führen Gewinne aus der (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Übertragung derartiger Wirtschaftsgüter ebenfalls nicht zu Sonderbetriebsgewinnen der Gesellschafter.
- 33** Es ist zwar höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt, ob bei einer Einbringung dem Werte nach die aufnehmende Personengesellschaft wirtschaftliche Eigentümerin (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) der eingebrachten Wirtschaftsgüter wird, so dass diese Wirtschaftsgüter in deren Gesamthandsbilanz auszuweisen sind (so z.B. BFH-Urteile vom 13.02.1996 - VIII R 18/92, BFHE 180, 79, BStBl II 1996, 291, unter II.3.a; vom 02.05.2001 - VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10, unter 1.a; FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 04.04.2006 - 3 K 453/03, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 1475; Piltz, DStR 1991, 251, 252; Reinhardt, DStR 1991, 588, 590; Carlé, Kölner Steuerdialog --KÖSDI-- 2023, 23340, 23343 f.; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., IDW RS HFA 7 n.F. vom 30.11.2017, Rz 11; anderer Ansicht BFH-Urteil vom 08.11.1989 - I R 16/86, BFHE 159, 56, BStBl II 1990, 244, unter II.2.a; FG Berlin, Urteil vom 01.03.2004 - 8 K 8393/99, EFG 2004, 1326; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 4 III, S. 71; Fischer in HHSp, § 39 AO Rz 170). Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft anstelle der eingebrachten Wirtschaftsgüter nur

ein Anspruch der Personengesellschaft gegen den einbringenden Gesellschafter auszuweisen ist, wären die Gewinne aus der Veräußerung beziehungsweise Entnahme dieser Wirtschaftsgüter der Gesellschaft zuzurechnen (Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 4 III, S. 71; vgl. auch Kusterer/Rupp, EStB 2002, 485, 486). Denn es bleibt zu beachten, dass solche Wirtschaftsgüter wie Gesellschaftsvermögen zu behandeln sind; deren Substanz steht der Personengesellschaft zu.

- 34** c) aa) Bei der Einbringung zur Nutzung ("quoad usum") kommt es zu keinem Wechsel des zivilrechtlichen Eigentums. Der Personengesellschaft wird auch nicht die Substanz des Wirtschaftsguts verschafft, sondern nur dessen Gebrauch ermöglicht (MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl., § 709 Rz 10); dem Gesellschaftsvermögen fließen nur die Nutzungen aus dem Wirtschaftsgut zu. Den Rechtsgrund für die Überlassung bildet unmittelbar der Gesellschaftsvertrag. Aus diesem Grund hat der überlassende Gesellschafter auch keinen weitergehenden Anspruch auf eine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung. Der Gesellschafter hat vielmehr Anspruch auf eine Gewinnbeteiligung (MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl., § 709 Rz 10; Carlé, KÖSDI 2023, 23340, 23342). Auch GmbH-Anteile können "quoad usum" eingebracht werden. In diesem Fall ergibt sich eine ähnliche Situation wie bei einer Nutzungsüberlassung von GmbH-Anteilen aufgrund eines dinglichen Nießbrauchsrechts.
- 35** bb) Zur Nutzung eingebrachte Wirtschaftsgüter sind nicht im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, sondern im Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters zu bilanzieren. Denn hierfür ist unerheblich, ob die Nutzungsüberlassung aufgrund einer schuldrechtlichen Vereinbarung (zum Beispiel Miete oder Pacht), eines dinglichen Nutzungsrechts (zum Beispiel Nießbrauchrecht) oder einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung erfolgt (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.05.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a bb; Schneider in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 723). Diese Wirtschaftsgüter sind dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen I zuzuordnen, wenn sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft selbst bestimmt sind. Hierzu gehören insbesondere solche Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Personengesellschaft zur Nutzung für ihre Tätigkeit überlässt (z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 25, m.w.N.). Werden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens I entgeltlich übertragen oder entnommen, entstehen Sonderbetriebsgewinne, die als solche im Gewinnfeststellungsbescheid festzustellen sind.
- 36** d) Erst dann, wenn im Streitfall keine der vorstehend genannten Einbringungsformen gegeben sein sollte, stellt sich die Frage, ob die GmbH-Anteile dem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen I oder dem notwendigen beziehungsweise gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen sind und ob sie diese Betriebsvermögenseigenschaft gegebenenfalls auch noch im Streitjahr hatten, so dass --wie geschehen-- Sonderbetriebsgewinne festzustellen waren.
- 37** 2. Geht man von diesen Grundsätzen aus, so hält die Vorentscheidung einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 38** Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass eine Erfassung der streitigen Gewinne als Bestandteile des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin unter dem Gesichtspunkt einer Einbringung zu Eigentum ("quoad dominium") ausscheidet (dazu a). Das FG hat es aber versäumt, zu prüfen, ob die Geschäftsanteile an der X-GmbH dem Werte nach ("quoad sortem") in die Klägerin eingebracht wurden. Sollte eine derartige Einbringung vorgelegen haben, hätte das FG zwar über die Klage betreffend die Gewinnfeststellung für 2014 im Ergebnis zutreffend entschieden, die Klage betreffend die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags wäre aber --sollte eine andere Korrekturvorschrift als § 35b Abs. 1 GewStG eingreifen-- dem Grunde nach erfolglos geblieben (dazu b). Läge auch keine Einbringung "quoad sortem" vor, wäre die Vorentscheidung deshalb rechtsfehlerhaft, weil R und P --zunächst unterstellend, dass auch P das wirtschaftliche Eigentum an den GmbH-Anteilen übertragen hat-- aus der Veräußerung und Entnahme der GmbH-Anteile Sonderbetriebsgewinne erzielt hätten (dazu c).
- 39** a) Sowohl das FA als auch das FG sind zu Recht davon ausgegangen, dass R und P im Zuge der Gründung der Klägerin und auch nachfolgend die GmbH-Anteile nicht zu Eigentum in das Gesamthandsvermögen der Klägerin eingebracht haben. Die hier streitigen Gewinne sind daher zu Recht nicht unter diesem Gesichtspunkt als Bestandteile des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin festgestellt worden.
- 40** Nach den für den erkennenden Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) ist weder der Gesellschaftsvertrag der Klägerin notariell beurkundet noch in der Folgezeit ein notariell beurkundeter Abtretungsvertrag geschlossen worden, mit dem die GmbH-Anteile auf die Klägerin übertragen worden wären.
- 41** In § 5 Abs. 4 GesV der Klägerin heißt es zwar, dass die Kommanditisten R und P als weitere Pflichteinlage ihre

Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH dem Werte nach in die Gesellschaft einbringen und diese Geschäftsanteile an die dies annehmende Gesellschaft abtreten. Selbst wenn diese Regelung --trotz des nicht ganz eindeutigen Wortlauts, der sowohl eine Einbringung dem Werte nach als auch eine Abtretung (Einbringung "quoad dominium") umfasst-- eine Verpflichtung zur Einbringung "quoad dominium" begründen sollte, ist eine solche nicht erfolgt. Zum einen ist bereits die Einbringungsverpflichtung mangels notarieller Beurkundung unwirksam (§ 15 Abs. 4 Satz 1 GmbHG). Zum anderen fehlt es auch an einem notariell beurkundeten Abtretungsvertrag (§ 15 Abs. 3, Abs. 4 Satz 2 GmbHG). Die GmbH-Anteile sind daher nicht in das Gesamthandsvermögen der Klägerin übertragen worden.

- 42 b) Das FG hat es aber --trotz bestehender Anhaltspunkte-- rechtsfehlerhaft versäumt, zu prüfen, ob die GmbH-Anteile dem Werte nach eingebracht wurden. Sollte eine derartige Einbringung erfolgt sein, kann dies unterschiedliche Auswirkungen auf die zu prüfenden Streitgegenstände --die im Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 festgestellten Sonderbetriebsgewinne und die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2014-- haben:
- 43 aa) Die Revision des FA betreffend die Gewinnfeststellung für 2014 wäre im Ergebnis erfolglos, weil R und P aus der Übertragung der GmbH-Anteile keine Sonderbetriebsgewinne, sondern die Klägerin Gewinne erzielt hätte, die als Bestandteile des laufenden Gesamthandsgewinns im Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 hätten berücksichtigt werden müssen. Dies würde --wie bereits vorstehend ausgeführt (dazu oben B.II.1.b bb)-- selbst dann gelten, wenn man annehmen wollte, dass die aufnehmende Personengesellschaft nicht wirtschaftliche Eigentümerin der dem Werte nach eingebrachten Wirtschaftsgüter wird. Abgesehen davon ließe sich bei einer Einbringung "quoad sortem" das wirtschaftliche Eigentum der Klägerin nicht mit dem vom FG angeführten Argument ablehnen, es sei keine formwirksame Abtretung der GmbH-Anteile erfolgt. Denn das vom FG zur Begründung seiner Rechtsauffassung zitierte BFH-Urteil vom 17.02.2004 - VIII R 26/01 (BFHE 205, 204, BStBl II 2004, 651) betrifft einen Fall, in dem die Beteiligten einen Übergang der zivilrechtlichen Inhaberschaft an den GmbH-Anteilen beabsichtigt haben. Bei Annahme einer Einbringung "quoad sortem" wird dies hingegen gerade nicht angestrebt.
- 44 bb) Hingegen könnte die Revision des FA betreffend die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2014 dem Grunde nach erfolgreich sein. Denn die GmbH-Anteile wären im Streitjahr mangels einer Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG im Jahr 2011 oder danach weiterhin Betriebsvermögen der Klägerin gewesen. Zur Entnahmeproblematik wird auf die nachfolgenden Ausführungen unter B.II.2.c aa (3) verwiesen, die entsprechend gelten. Zudem müssten die sich dann im Streitjahr aus der Veräußerung und Entnahme der Geschäftsanteile ergebenden Gewinne bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2014 auch dann berücksichtigt werden, wenn sie dem Gesamthandsbereich der Klägerin zuzuordnen wären. Die Revision des FA wäre aber nur dann dem Grunde nach erfolgreich, wenn sich die Änderung des Gewerbesteuermessbescheids für 2014 --was ebenfalls noch durch das FG zu prüfen wäre-- auf eine andere Korrekturvorschrift als den mangels Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids für 2014 (keine Erfassung von Sonderbetriebsgewinnen des R und P) nicht anwendbaren § 35b Abs. 1 GewStG stützen ließe. Ebenso müsste das FG für diesen Fall noch der Frage nachgehen, ob das FA gegebenenfalls im Streitjahr zu hohe Gewinne aus der Veräußerung und Entnahme der Geschäftsanteile angesetzt hat (vgl. dazu nachfolgend unter B.III.2.c), dies aber möglicherweise infolge eines sich zugunsten der Klägerin auswirkenden Rechtsfehlers nach § 177 Abs. 1 AO unbeachtlich bliebe (dazu nachfolgend unter B.III.3.).
- 45 c) Sollte hingegen keine Einbringung "quoad sortem" erfolgt sein, hätten R und P aus der Veräußerung und Entnahme der GmbH-Anteile Sonderbetriebsgewinne erzielt. Denn dann wären die GmbH-Anteile im Streitjahr entweder infolge einer Einbringung zur Nutzung ("quoad usum") weiterhin notwendiges Sonderbetriebsvermögen I (dazu aa) oder infolge ihrer objektiven Eignung und subjektiven Bestimmung zur Förderung des Betriebs der Klägerin gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I (dazu bb) gewesen.
- 46 aa) Bei einer Einbringung der GmbH-Anteile zur Nutzung (dazu (1)) wären diese Wirtschaftsgüter notwendiges Sonderbetriebsvermögen I geworden (dazu (2)) und im Streitjahr mangels einer Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG auch weiterhin (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen I geblieben (dazu (3)).
- 47 (1) Möglicherweise haben die Klägerin und ihre Gesellschafter die Regelung in § 5 Abs. 4 GesV wie eine Einbringung "quoad usum" gelebt und damit der Klägerin das Recht einräumen wollen, die GmbH-Anteile zu nutzen und die Früchte hieraus allein zu ziehen. Mit Blick auf ihren Unternehmensgegenstand und ihre sonstige Ausstattung liegt es nahe, dass zugunsten der Klägerin ein derartiges Nutzungsrecht begründet werden sollte. Dem stünde auch nicht von vornherein entgegen, dass die GmbH-Anteile unzutreffend im Gesamthandsvermögen statt richtigerweise im Sonderbetriebsvermögen des R und des P ausgewiesen und im Jahr 2011 die Gewinnausschüttung in Höhe von

3,4 Mio. € unzutreffend als Sonderbetriebsgewinne statt richtigerweise als Bestandteil des Gesamthandsgewinns festgestellt wurden. Diese Beurteilungen wären schlicht unzutreffend.

- 48** (2) Bei einer Einbringung "quoad usum" wären die GmbH-Anteile als notwendiges Sonderbetriebsvermögen I von R und P zu qualifizieren. Sie wären zum unmittelbaren Einsatz für die betriebliche Tätigkeit der Klägerin bestimmt.
- 49** Dem stünde --anders als das FG meint-- nicht entgegen, dass nach dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin ihr Unternehmensgegenstand in dem Halten und der Verwaltung eigenen Vermögens bestanden hat, die GmbH-Anteile jedoch nicht eigenes Vermögen der Klägerin und somit auch nicht objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Klägerin bestimmt gewesen sein können. Entscheidend für die Beurteilung der werbenden Tätigkeit einer Personengesellschaft ist letztendlich nicht der im Gesellschaftsvertrag niedergelegte Unternehmensgegenstand, sondern die von ihr tatsächlich ausgeübte Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil vom 20.02.2025 - IV R 23/22, Rz 34, m.w.N., zu § 2 Abs. 1 GewStG). Hätte daher die Klägerin über Jahre hinweg die GmbH-Anteile der Gesellschafter aufgrund eines --gegebenenfalls auch nur vorgeblichen-- gesellschaftsvertraglichen Rechts genutzt, dann wäre diese Betätigung tatsächlich zumindest Teil ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit gewesen. Die Klägerin hätte dann ihre Tätigkeit insbesondere durch die von den Kommanditisten zur Nutzung überlassenen GmbH-Anteile ausgeübt.
- 50** (3) In diesem Fall wären die GmbH-Anteile im Streitjahr mangels einer Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG auch weiterhin (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen I gewesen.
- 51** (3.1) Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG).
- 52** Voraussetzung für die Annahme einer Entnahme ist eine Entnahmehandlung, durch die der Wille, die Verknüpfung des Wirtschaftsguts mit dem Betrieb zu lösen, unmissverständlich bekundet wird; dazu reicht ein schlüssiges Verhalten aus. Eine Entnahme in diesem Sinne liegt auch ohne eine Entnahmeerklärung des Steuerpflichtigen vor, wenn dieser die bisherige Nutzung eines Wirtschaftsguts auf Dauer so ändert, dass es seine Beziehung zum Betrieb verliert und dadurch zu notwendigem Privatvermögen wird. Es muss sich allerdings um eine auf Dauer angelegte und nicht nur vorübergehende außerbetriebliche Nutzung handeln (z.B. BFH-Urteile vom 10.11.2004 - XI R 31/03, BFHE 208, 180, BStBl II 2005, 334, unter II.1.; vom 14.01.2010 - IV R 86/06, Rz 22). Eine schlüssige Entnahmehandlung liegt nicht darin, dass der Steuerpflichtige Überschusseinkünfte erklärt, aber nicht die Folgen aus der vorgeblichen Entnahme zieht und einen Entnahmegewinn erklärt (BFH-Urteile vom 05.05.2011 - IV R 48/08, BFHE 234, 11, BStBl II 2011, 792, Rz 31, m.w.N.; vom 29.09.2016 - III R 42/13, BFHE 256, 20, BStBl II 2017, 339, Rz 29, m.w.N.). Denn dabei handelt es sich nicht um eine unmissverständliche Kundgabe eines Entnahmewillens, sondern gegebenenfalls um eine objektiv unrichtige Einkommensteuererklärung (z.B. BFH-Urteil vom 14.05.2009 - IV R 44/06, BFHE 225, 367, BStBl II 2009, 811, unter II.1.a bb, m.w.N.).
- 53** Schließlich kann eine Entnahme auch durch einen Rechtsvorgang erfolgen (BFH-Urteil vom 05.07.2018 - VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798, Rz 14). Dabei kann es sich bei den die Entnahmehandlung substituierenden Rechtsvorgängen aber nicht um das Wirksamwerden von Wertungen steuerrechtlicher Art --etwa infolge des Eingreifens einer anderen als der bisher anzuwendenden Besteuerungsvorschrift oder einer geänderten steuerrechtlichen Beurteilung-- handeln, sondern nur um das Einwirken außersteuerrechtlicher Normen auf den steuerrechtlich relevanten Sachverhalt, wie zum Beispiel erbrechtliche Folgen oder gesellschaftsrechtlich bedingte Veränderungen (z.B. BFH-Urteil vom 13.12.1983 - VIII R 90/81, BFHE 140, 526, BStBl II 1984, 474, unter III.3.a).
- 54** Die vorbezeichneten Grundsätze gelten sowohl für Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft als auch für Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen I bei einer Personengesellschaft.
- 55** (3.2) Nach Anwendung dieser Grundsätze wären die GmbH-Anteile bis zum Streitjahr nicht aus dem Sonderbetriebsvermögen I entnommen worden.
- 56** Es läge weder eine eindeutige Entnahmehandlung noch ein (unmissverständliches) schlüssiges Entnahmeverhalten vor. Die GmbH-Anteile wurden im Streitjahr --wie in den Vorjahren-- in der Gesamthandsbilanz der Klägerin als Anlagevermögen ausgewiesen. Diese Geschäftsanteile wurden damit weiterhin dem betrieblichen Bereich der Klägerin zugeordnet. Es ist daher gerade nicht eindeutig erkennbar, dass deren Verknüpfung mit dem Betrieb der Klägerin gelöst werden sollte. Ein schlüssiges Entnahmeverhalten läge auch nicht darin, dass R und P ab dem Jahr 2012 die Gewinnausschüttungen aus den GmbH-Anteilen als Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehungsweise R für

das Streitjahr aus der Anteilsveräußerung einen Gewinn nach § 17 EStG erklärt haben. Denn es ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, dass die Klägerin im Jahr 2011 oder danach einen Entnahmegewinn wegen Überführung von Geschäftsanteilen an der X-GmbH durch R und P in deren Privatvermögen erfasst hat.

- 57** Ebenso wäre der Umstand ohne Bedeutung, dass die X-GmbH im Jahr 2011 aus der Klägerin als Komplementärin ausgeschieden ist. Dieser Rechtsvorgang hätte keinen Einfluss auf die Qualifikation der GmbH-Anteile als Sonderbetriebsvermögen I.
- 58** Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat vorgetragen hat, dass sie im Zusammenhang mit der Abgabe der Feststellungserklärung für 2011 ausdrücklich eine Entnahme der Geschäftsanteile an der X-GmbH erklärt habe, ist dies weder vom FG festgestellt noch nach Aktenlage ersichtlich. Aus den vorliegenden Akten ergibt sich lediglich, dass die Klägerin auf den im Jahr 2011 erfolgten Komplementärwechsel hingewiesen hat. Auch ergibt sich weder aus den Feststellungen des FG noch nach Aktenlage, dass für die Jahre ab 2012 korrigierte, die Geschäftsanteile der X-GmbH nicht mehr enthaltende Bilanzen der Klägerin eingereicht wurden, so dass dahinstehen kann, ob sich daraus --was jedoch zweifelhaft erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.1983 - IV R 36/79, BFHE 138, 223, BStBl II 1983, 459, unter 5.)-- trotz fehlender Erklärung eines Entnahmegewinns für 2011 ein unmissverständlicher Wille zur Entnahme der Anteile ergeben könnte.
- 59** Nach alledem wären die GmbH-Anteile auch im Streitjahr weiterhin der Klägerin zum unmittelbaren Einsatz in ihrem Betrieb überlassen worden.
- 60** bb) Sollte keine Nutzungsüberlassung aufgrund einer Einbringung "quoad usum" vorgelegen haben, wären die GmbH-Anteile --entgegen der Auffassung des FG-- jedenfalls infolge ihrer objektiven Eignung und subjektiven Bestimmung zur Förderung des Betriebs der Klägerin gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I gewesen (dazu (1)) und hätten diese Eigenschaft auch nicht durch eine Entnahme vor dem Streitjahr verloren (dazu (2)).
- 61** (1) Die GmbH-Anteile wären bei einer fehlenden Nutzungsüberlassung --entgegen der Auffassung des FG-- jedenfalls gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I gewesen.
- 62** (1.1) Wirtschaftsgüter gehören nach der Rechtsprechung des BFH dann zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen I, wenn sie objektiv geeignet sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) zu dienen, und wenn die Gesellschafter die Widmung der Wirtschaftsgüter für diesen Zweck klar und eindeutig zum Ausdruck gebracht haben (z.B. BFH-Urteil vom 25.11.1997 - VIII R 4/94, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461, unter II.1.c, m.w.N.; HHR/Schneider, § 15 EStG Rz 750).
- 63** Rechtsgrundlage für das Sonderbetriebsvermögen I ist § 4 Abs. 1 EStG und ergänzend § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.05.1993 - GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a bb [Rz 62]; BFH-Urteile vom 02.12.1982 - IV R 72/79, BFHE 137, 323, BStBl II 1983, 215, unter 2.; vom 01.03.1994 - VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241, unter III.1.; BFH-Beschluss vom 11.07.2008 - IV B 121/07, BFH/NV 2008, 2002, unter II.2.a). Zur Bestimmung des Umfangs des Sonderbetriebsvermögens I ist daher --anders als für das Sonderbetriebsvermögen II (dazu BFH-Urteil vom 19.12.2019 - IV R 53/16, BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 42)-- § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG heranzuziehen. Dies bedeutet unter anderem, dass maßgeblich für die Begründung des Sonderbetriebsvermögens I nicht eine Nutzungsüberlassung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, sondern die tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsguts im Betrieb der Personengesellschaft ist. So kann notwendiges Sonderbetriebsvermögen I auch ohne Nutzungsüberlassung begründet werden (z.B. BFH-Urteil vom 19.02.1991 - VIII R 65/89, BFHE 164, 315, BStBl II 1991, 789, unter 2.). Gleiches muss auch für gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I gelten. Die Zuordnung zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen I setzt daher voraus, dass die Wirtschaftsgüter objektiv geeignet sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen, und vom Mitunternehmer subjektiv dazu bestimmt sind.
- 64** Eine objektive Eignung ist nach der Rechtsprechung des BFH unter anderem bereits dann anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut zur finanziellen Absicherung des Betriebs oder der potentiellen Steigerung der Ertragsfähigkeit des Betriebs führen kann (z.B. BFH-Urteil vom 25.11.1997 - VIII R 4/94, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461, unter II.1.c, für Mietwohngrundstücke; vgl. auch HHR/Schneider, § 15 EStG Rz 750). Bereits solche Einsatzmöglichkeiten genügen, um die Behandlung als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I zu rechtfertigen. Eine derartige Eignung ist im Grundsatz auch bei Anteilen an Kapitalgesellschaften gegeben (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.09.1994 - 5 K 2661/93, EFG 1995, 108, Rz 28; vgl. auch BFH-Urteil vom 08.02.2011 - VIII R 18/09, Rz 30, für Wertpapiere). Dabei kann es sich auch um die Anteile an der Komplementär-GmbH handeln. Eine Zuordnung zum gewillkürten (Sonder-)Betriebsvermögen ist allerdings nicht mehr möglich, wenn erkennbar ist, dass die Wirtschaftsgüter dem

Betrieb keinen Nutzen, sondern Verluste bringen werden (z.B. BFH-Urteil vom 17.11.2011 - IV R 51/08, Rz 38, m.w.N.).

- 65** Hinsichtlich des Widmungsakts bleibt --ungeachtet der Pflicht zur Aufstellung der Sonderbilanz durch die Mitunternehmerschaft-- zu beachten, dass die Rechtszuständigkeit für ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens von derjenigen für das Gesellschaftsvermögen abweicht. Dementsprechend erfordert die Bildung gewillkürten Sonderbetriebsvermögens einen Widmungsakt des Mitunternehmers und nicht etwa der Mitunternehmerschaft (BFH-Beschluss vom 25.01.2006 - IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418, unter 2.b, m.w.N.).
- 66** (1.2) Diese Voraussetzungen wären im Streitfall gegeben.
- 67** Die GmbH-Anteile wären im Streitfall jedenfalls dazu geeignet gewesen, der Klägerin als Grundlage für Kredite zu dienen und deren Ertragsfähigkeit zu steigern. Denn die X-GmbH erzielte nach den tatsächlichen Feststellungen des FG mit ihrem ...handel Umsätze in Millionenhöhe und Gewinne in erheblichem Umfang. Anhaltspunkte dafür, dass im Zeitpunkt der Einlage der GmbH-Anteile (im Jahr der Gründung der Klägerin) Verluste bei der X-GmbH zu erwarten waren, sind nicht ersichtlich.
- 68** Im Streitfall läge auch ein eindeutiger und nach außen erkennbarer Widmungsakt vor. Die GmbH-Anteile wurden über Jahre hinweg in der Gesamthandsbilanz der Klägerin als Anlagevermögen ausgewiesen; zudem sind die Gewinnausschüttungen bis ins Jahr 2011 in den Gewinnfeststellungsverfahren der Klägerin --nach den tatsächlichen Feststellungen des FG für das Jahr 2011 als Sonderbetriebsgewinne-- erfasst worden. Unerheblich wäre, dass die GmbH-Anteile im Gesamthandsvermögen der Klägerin und nicht im Sonderbetriebsvermögen von R und P ausgewiesen wurden. Hieraus ließe sich nicht folgern, dass es an einem Widmungsakt von R und P gefehlt habe. Unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Streitfalls haben sowohl die Klägerin als auch R und P über Jahre hinweg unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass die GmbH-Anteile dem betrieblichen Bereich der Klägerin zuzuordnen sind. Bei dieser Sachlage kann es keine Rolle spielen, ob die GmbH-Anteile gegebenenfalls rechtsfehlerhaft im Gesamthandsvermögen ausgewiesen wurden (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.09.1994 - 5 K 2661/93, EFG 1995, 108, Rz 31). Denn im Ergebnis kann es nicht zweifelhaft sein, dass R und P als Mitunternehmer die GmbH-Anteile von Anfang an dem betrieblichen Bereich der Klägerin zuordnen wollten. Es wäre daher auch ohne Bedeutung, dass für das Jahr 2011 im Gewinnfeststellungsverfahren der Klägerin die Gewinnausschüttung in Höhe von 3,4 Mio. € als Sonderbetriebsgewinne von R und P und nicht --wie gegebenenfalls erforderlich-- als Bestandteil des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin festgestellt wurde. Dies gilt umso mehr, als die Beigeladenen an dieser Gewinnausschüttung --unabhängig davon, ob jene im Gesamthands- oder Sonderbetriebsbereich zu erfassen war-- im gleichen Verhältnis zueinander teilgenommen haben.
- 69** (2) Die GmbH-Anteile wären im Streitjahr mangels einer Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG auch weiterhin (gewillkürtes) Sonderbetriebsvermögen I gewesen. Zur Begründung wird auf die Ausführungen unter B.II.2.c aa (3) (3.2) verwiesen, die hier ebenfalls gelten.
- 70** III. Die Sache ist aus mehreren Gründen nicht spruchreif.
- 71** 1. Der erkennende Senat kann mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht selbst über die entscheidungserhebliche Frage entscheiden, ob die GmbH-Anteile dem Werte nach in die Klägerin eingebracht wurden (dazu B.II.2.b).
- 72** a) Für das Vorliegen einer Einbringung "quoad sortem" ließen sich durchaus mehrere Umstände anführen. So spricht § 5 Abs. 4 GesV jedenfalls auch von einer Einbringung dem Werte nach. Weiter sind die GmbH-Anteile --auch wenn dies als alleiniges Indiz nicht ausreicht-- als Anlagevermögen in der Gesamthandsbilanz der Klägerin ausgewiesen worden. Ebenso haben R und P das FA in dem Schreiben vom 02.09.2002 gebeten, die "in die Klägerin dem Werte nach" eingebrachten Anteile an der X-GmbH als Einlage zu behandeln. Im Übrigen hat die Klägerin im Klageverfahren vorgetragen, dass sich im Gesamthandsvermögen als Vermögenswert nur ein Bankkonto befunden habe. Einziger Vermögenswert, mit dem der im Gesellschaftsvertrag der Klägerin vereinbarte Unternehmensgegenstand --das Halten und die Verwaltung eigenen Vermögens-- in einem größeren Umfang hätte verfolgt werden können, wären daher die GmbH-Anteile gewesen.
- 73** b) Ein gewichtiges gegen eine Einbringung "quoad sortem" sprechendes Indiz besteht jedoch darin, dass die Klägerin sowie R und P offensichtlich einvernehmlich davon ausgegangen sind, dass die Substanz der im Streitjahr übertragenen GmbH-Anteile nicht der Klägerin zustehe und demnach die aus den Übertragungen erzielten Gewinne

nicht den Kommanditisten R und P anteilig zuzurechnen seien, sondern die in den GmbH-Anteilen ruhenden stillen Reserven jeweils allein entweder R oder P zustünden.

- 74** c) Die Frage einer Einbringung dem Werte nach ist während des gesamten FG-Verfahrens zu keinem Zeitpunkt thematisiert worden. Demnach hatten die Beteiligten bisher auch keine Möglichkeit, hierzu Stellung zu nehmen.
- 75** Das FG wird dies im zweiten Rechtsgang nachzuholen und dann über die Frage einer Einbringung "quoad sortem" unter Berücksichtigung aller Indizien zu entscheiden haben.
- 76** 2. Sollte das FG hingegen zur Überzeugung gelangen, dass eine Einbringung "quoad sortem" nicht vorgelegen hat, würde es für eine abschließende Entscheidung ebenfalls an weiteren tatsächlichen Feststellungen fehlen.
- 77** a) Für diesen Fall hätten zwar R und P auf Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG aus der Übertragung der GmbH-Anteile --sei es, dass diese Anteile notwendiges oder aber gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I gewesen wären-- Sonderbetriebsgewinne erzielt (dazu oben B.II.2.c aa und bb). Soweit die unentgeltliche Übertragung der Geschäftsanteile des P auf die P-GbR in Rede steht, gilt dies aber nur dann, wenn --wovon das FA wohl stillschweigend ausgeht, wozu das FG aber noch keine Feststellungen getroffen hat-- das wirtschaftliche Eigentum an den übertragenen Geschäftsanteilen im Nennbetrag von je 35.000 DM trotz des vorbehaltenen Bruttonießbrauchs auf die P-GbR übertragen wurde (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 17, m.w.N.). Denn nur dann hätten diese GmbH-Anteile ihre Betriebsvermögenseigenschaft durch Lösung des personellen (persönlichen) Betriebszusammenhangs verloren.
- 78** b) Weiter wird das FG --was es bisher aus seiner Sicht zu Recht unterlassen hat-- der Frage nachgehen und die hierfür erforderlichen tatsächlichen Feststellungen treffen müssen, ob die Voraussetzungen für eine Änderung der Gewinnfeststellungsbescheide für 2014 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorgelegen haben. Die Klägerin hat dies im Klageverfahren in Abrede gestellt, weil das FA seine Sachaufklärungspflicht verletzt habe. Abgesehen davon ist --worauf das FG bereits selbst hingewiesen hat (vgl. S. 14 des FG-Urteils)-- mit Blick auf den Akteninhalt fraglich, ob dem FA die entgeltliche Übertragung der Geschäftsanteile von R auf P erst nachträglich bekannt geworden ist (vgl. dazu den diesbezüglichen Schriftwechsel zwischen dem FA und dem Wohnsitzfinanzamt des R).
- 79** c) Sollten gleichwohl die Änderungsvoraussetzungen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gegeben sein, bliebe zu prüfen, ob das FA bei Ermittlung des Veräußerungs- und Entnahmegewinns zu Recht von dem erzielten Veräußerungspreis des R (1 Mio. €) nur einen Buchwert von 25.564,59 € (= 10 % des Stammkapitals) und von den bei P angesetzten Entnahmewerten (1,4 Mio. €) für die eine der beiden Übertragungen nur einen Buchwert von 17.895 € (= 7 % des Stammkapitals) zum Abzug gebracht hat, obwohl in der Gesamthandsbilanz höhere Buchwerte ausgewiesen waren.
- 80** d) Der Gewerbesteuermessbescheid für 2014 wäre bei der Annahme von Sonderbetriebsgewinnen nach § 35b Abs. 1 GewStG entsprechend zu ändern.
- 81** 3. Ergänzend weist der erkennende Senat noch auf Folgendes hin: Nach Aktenlage ist die im Streitjahr erfolgte Gewinnausschüttung aus den Anteilen an der X-GmbH bisher weder im Gewinnfeststellungsverfahren für 2014 noch bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2014 berücksichtigt worden, obwohl jedenfalls die weiterhin R und P als Inhaber zustehenden Geschäftsanteile an der X-GmbH im Streitjahr unverändert Betriebsvermögen bei der Klägerin waren. Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob sich hieraus bei Eingreifen einer Korrekturvorschrift zugunsten des FA und einer gebotenen Reduzierung der Sonderbetriebsgewinne eine gegebenenfalls erforderliche Gegenrechnung eines zugunsten der Klägerin bestehenden Rechtsfehlers ergibt.
- 82** IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de