

Urteil vom 15. Januar 2026, IV R 25/23

Zur Entgeltlichkeit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils

ECLI:DE:BFH:2026:U.150126.IVR25.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 60 Abs 3, BGB § 1936, BGB § 1964, BGB § 1966, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 28. September 2023, Az: 6 K 1796/21

Leitsätze

1. NV: Im Falle einer Rechtsnachfolge ist der Gesamtrechtsnachfolger beizuladen, wenn in der Person des Rechtsvorgängers die Voraussetzungen für eine notwendige Beiladung vorgelegen haben. Als beizuladender Gesamtrechtsnachfolger kommt auch der Fiskalerbe in Betracht.
2. NV: Eine entgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils kann auch vorliegen, wenn die vereinbarte Gegenleistung in der Übernahme einer Verbindlichkeit des Übertragenden durch den Übernehmer besteht.
3. NV: Allein der Umstand, dass ein Zahlungsvorgang auf einem für den Kommanditisten geführten (aktivischen) Fremdkapitalkonto erfasst wird, kann nicht begründen, dass tatsächlich eine entsprechende Forderung besteht. Einer entsprechenden Buchung kommt nur indizielle Bedeutung zu. Sie kann eine (fehlende) schuldrechtliche Abrede der Beteiligten nicht ersetzen.
4. NV: Zahlungen der Gesellschaft an einen Kommanditisten, die zwar mit Zustimmung aller Gesellschafter, aber ohne betriebliche Veranlassung erfolgen, können steuerbilanziell nicht zum Ausweis eines Rückforderungsanspruchs der Gesellschaft gegen den Kommanditisten führen. Es handelt sich um Entnahmen, die grundsätzlich allen Gesellschaftern anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zuzurechnen sind.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 28.09.2023 - 6 K 1796/21 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 Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG. Unternehmensgegenstand ist der Betrieb einer ... Kommanditisten der Klägerin waren im Jahr 2008 A mit einer Einlage in Höhe von 94.269,44 €, B, C sowie D und E. Komplementärin war die F-GmbH. A war bis zum 31.12.2007 Komplementär der Klägerin gewesen. Die Klägerin führte nach dem ursprünglichen Gesellschaftsvertrag für ihre Gesellschafter ein Kapitalkonto, ein Darlehenskonto und ein Verlust-Sonderkonto.
- 2 A verstarb im Jahr 2018. Dessen Erben haben die Erbschaft ausgeschlagen. B verstarb im Jahr 2022. Ihm sind G und H im Wege der Sondererbfolge als Kommanditisten nachgefolgt.
- 3 Mit Vertrag vom 16.12.2008 hatte A seinen Gesellschaftsanteil mit schuldrechtlicher und dinglicher Wirkung zum

20.12.2008 auf die A-Stiftung (Stiftung) übertragen. Ausweislich § 1 des Vertrags war der Kapitalanteil in Höhe von 94.269,44 € eingezahlt. Gemäß § 2 des Vertrags sollte die Einbringung des Gesellschaftsanteils unentgeltlich erfolgen. Die übrigen Gesellschafter der Klägerin hatten der Übertragung und Einbringung des Gesellschaftsanteils zugestimmt. Die Stiftung ist eine private, nicht steuerbefreite Stiftung des bürgerlichen Rechts in Form einer Familienstiftung, die keine gemeinnützigen Zwecke verfolgt.

- 4 Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2010 stellte der Prüfer fest, dass der Gesellschaftsvertrag der Klägerin mit Beschluss vom 25.08.1995 geändert worden sei. Der Beschluss habe vorgesehen, dass, soweit Darlehenskonten einzelner Gesellschafter per 31.12.1993 negativ seien, diese Konten als Darlehenskonten I bezeichnet werden sollten. Für diese Gesellschafter sollten ab dem 01.01.1994 Darlehenskonten II eingerichtet werden. Der Bestand des Darlehenskontos I sollte "eingefroren" und die Verzinsung in diesen Fällen aufgehoben werden. Die Gesellschafter, deren Darlehenskonten negativ gewesen seien, hätten uneingeschränkt nur noch die persönlichen Steuern sowie --bei positivem Kontostand-- die Zinsen entnehmen können. Zudem sei die Tätigkeitsvergütung des A ab dem 01.01.1994 auf 120.000 DM per annum erhöht und auf dessen Darlehenskonto II gutgeschrieben worden. Ihm sei zudem ein uneingeschränktes Sonderentnahmerecht in Höhe von monatlich 6.000 DM zu Lasten des Darlehenskontos II sowie ab dem 01.02.1995 ein Sonderentnahmerecht in Höhe von 1.500 DM monatlich eingeräumt worden. A sei außerdem die Option gewährt worden, verbleibende Guthaben auf dem Darlehenskonto II zur Rückführung seines negativen Darlehenskontos I zu verwenden. Der Bestand von negativen Darlehenskonten I sollte (nach Ausgleich eines Bestandes des Verlust-Sonderkontos) mit zukünftigen Gewinnanteilen ausgeglichen werden. Erst danach sollten sie dem Darlehenskonto II gutgeschrieben werden.
- 5 Am 10.07.1998 hätten die Gesellschafter zur Klarstellung beschlossen, dass eine Verzinsung von negativen Kontenständen auf dem Gesellschafterkonto II entfalle. Dies sollte nicht gelten, wenn der negative Kontostand sich aufgrund von Sonderentnahmen ergäbe, welche von der Gesellschafterversammlung beschlossen worden waren.
- 6 Der Prüfer führte im Weiteren aus, die vorhandenen aktivischen Darlehenskonten seien durch "gesellschaftsvertraglich geregelte Entnahmerechte" negativ geworden. Es habe sich um zulässige Entnahmen des A gehandelt. Die Klägerin habe die Darlehenskonten I und II zumindest in steuerlich unzutreffender Weise vollumfänglich als Gesellschafterkonten mit Eigenkapitalcharakter gewertet, denn es handle sich um schuldrechtliche Konten. Die Stiftung habe im Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils des A dessen schuldrechtliche Darlehenskonten abgelöst. Diese Ablösung stelle eine Kaufpreiszahlung dar.
- 7 Der Prüfer ermittelte einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 440.633 €. Dabei berücksichtigte er das Darlehenskonto I in Höhe von ./ 464.650,69 €, das Darlehenskonto II in Höhe von ./ 70.252,27 € und das Eigenkapitalkonto des Gesellschafters A in Höhe von 94.269,44 €.
- 8 Die Klägerin hatte die Darlehenskonten I und II in der steuerlichen Rechnungslegung als Eigenkapitalkonten ausgewiesen. Der Ausweis im Jahresabschluss auf den 31.12.2008 war wegen des negativen Saldos auf der Aktivseite der Bilanz unter der Überschrift "Nicht durch Vermögenseinlage gedeckte Verlustanteile/Entnahmen von Kommanditisten" erfolgt. Für die Stiftung war zum 31.12.2008 zur Herstellung der "Spiegelbildmethode" eine "steuerliche Korrekturbilanz" erstellt worden, aus welcher hervorging, dass das Festkapital in Höhe von 94.269,44 €, das Konto "Gesellschafterdarlehen I" in Höhe von ./ 501.917,04 € und das Konto "Gesellschafterdarlehen II" in Höhe von ./ 70.252,27 € auf die Stiftung übertragen worden war.
- 9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte die Feststellungen der Außenprüfung mit geänderten Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) und den verrechenbaren Verlust gemäß § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der in den Jahren 2008 bis 2010 (Streitjahre) geltenden Fassung --EStG-- (Verlustfeststellungsbescheide) sowie geänderten Gewerbesteuerermessbescheiden für die Streitjahre vom 12.05.2015 um. In dem Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 stellte das FA einen höheren laufenden Gesamthandsgewinn sowie einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 440.633 € fest, den es in voller Höhe bei A in Ansatz brachte. Im Gewerbesteuerermessbescheid für 2008 erfolgte eine Erhöhung des Messbetrags.
- 10 Die Klägerin legte unter anderem gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2008, die geänderten Verlustfeststellungsbescheide für 2008 bis 2010 sowie den geänderten Gewerbesteuerermessbescheid für 2008 Einspruch ein. Sie verwies darauf, dass es sich bei den Darlehenskonten I und II um Kapitalkonten handele. Dies habe zur Folge, dass die Versagung des Investitionsabzugsbetrags (IAB) im Streitjahr 2008 unzutreffend sei. Ebenso fehlerhaft sei die Annahme, dass die Übertragung des Kommanditanteils des A entgeltlich erfolgt sei. Die Stiftung

habe als Gegenleistung für die Übertragung des Mitunternehmeranteils keine Rückzahlungsverpflichtung des A übernommen. Eine solche habe nicht bestanden, da die Entnahmen des A zulässig gewesen seien. Der Einspruch blieb jedoch ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 13.08.2021).

- 11 Die nachfolgende Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 28.09.2023 - 6 K 1796/21 als unbegründet ab. Es war der Auffassung, dass es sich bei den Darlehenskonten I und II um schuldrechtlich veranlasste Fremdkapitalkonten handele. Die Entnahmen des A, die auf dem Gesellschafterbeschluss vom 25.08.1995 beruhten, seien zulässig gewesen. Eine betriebliche Veranlassung der Zahlungen habe indes nicht festgestellt werden können. Die Klägerin habe A ein Darlehen gewährt. Die Darlehensausreichung basiere auf dessen zulässigen privaten (Über)-Entnahmen. Dementsprechend sei die Übertragung des Mitunternehmeranteils des A auf die Stiftung entgeltlich erfolgt, denn es sei --entgegen der Auffassung der Klägerin-- kein negatives Kapitalkonto des A übertragen worden, sondern die Stiftung habe eine Darlehensverbindlichkeit des A übernommen. Wäre --wie die Klägerin meine-- ein negatives Kapitalkonto übernommen worden, so läge allerdings tatsächlich nach Maßgabe der Rechtsprechung kein entgeltlicher Vorgang vor.
- 12 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Bundesrechts. Sie meint, das FG habe verkannt, dass es sich bei den aktivischen Darlehenskonten I und II des A um Gesellschafterkonten mit Eigenkapitalcharakter gehandelt habe. Die aktivischen Darlehenskonten I und II hätten das Kapitalkonto gemäß § 15a EStG des A gemindert. Soweit das FG festgestellt habe, dass die Zahlungen an A nicht betrieblich veranlasst gewesen seien, habe dies zur Folge, dass die Klägerin in ihrer Steuerbilanz --entgegen der Auffassung des FG-- keine Forderung gegen A habe ausweisen können. Zudem sei klarzustellen, dass es keine schuldrechtliche Darlehensabrede mit A gegeben habe. Somit sei die Übertragung des Kommanditanteils auf die Stiftung voll unentgeltlich erfolgt. Ein Veräußerungsgewinn sei nicht festzustellen. Auch ergebe sich keine Erhöhung des Gewerbeertrags.
- 13 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 28.09.2023 - 6 K 1796/21 aufzuheben und unter Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008, der Bescheide über die verrechenbaren Verluste nach § 15a Abs. 4 EStG für 2008 bis 2010 und des Gewerbesteuerermessbescheids für 2008 --jeweils vom 12.05.2015 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.08.2021-- die streitbefangenen aktivischen Darlehenskonten I und II des damaligen Kommanditisten A als gesellschaftsrechtlich veranlasste Eigenkapitalkonten zu behandeln und daraus die entsprechenden steuerrechtlichen Konsequenzen zu ziehen.
- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15 Es hält die Ausführungen des FG für zutreffend.

Entscheidungsgründe

B.

- 16 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17 Soweit das FG über den Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 entschieden hat, hat es zum einen versäumt, die Erben des A zu dem Verfahren, dessen Gegenstand sowohl die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns als auch die Feststellung des Veräußerungsgewinns des A (hierzu unter I.1.) ist, beizuladen (hierzu unter I.2.). Zudem hält die Entscheidung des FG, A habe seinen Kommanditanteil entgeltlich auf die Stiftung übertragen, der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand (hierzu unter I.3.). Dies führt --bezogen auf den Gewinnfeststellungsbescheid für 2008-- zur Aufhebung des FG-Urteils und mangels Spruchreife (hierzu unter I.4.) zur Zurückverweisung an das FG. Auch im Übrigen --das heißt, soweit sie die Verlustfeststellungsbescheide für 2008 bis 2010 und den Gewerbesteuerermessbescheid für 2008 betrifft-- ist die Revision begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache. Auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG kann der Senat nicht beurteilen, ob die entsprechenden Bescheide rechtmäßig sind (hierzu unter II.).
- 18 I. Das FG-Urteil war aufzuheben, soweit es den Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 betrifft.
- 19 1. Soweit sich die Klägerin gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 wendet, ist Gegenstand des Klage-

sowie des Revisionsverfahrens zum einen die Feststellung des Veräußerungsgewinns aus der Übertragung des Mitunternehmeranteils des A auf die Stiftung sowie zum anderen die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns.

- 20** a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 179, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Eine solche selbständige Feststellung ist unter anderem die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns. Selbständig anfechtbar ist aber auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns der Gesamthand nach § 16 EStG sowie eines Gewinns des einzelnen Mitunternehmers aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 17; vom 03.09.2020 - IV R 29/19, Rz 34).
- 21** b) Der in Bezug auf den Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 formulierte Klageantrag, "die streitbefangenen aktivischen Darlehenskonten I und II" des A "als gesellschaftsrechtlich veranlasste Eigenkapitalkonten zu behandeln und daraus die entsprechenden steuerrechtlichen Konsequenzen zu ziehen", zeigt --wie sich bei rechtsschutzgewährender Auslegung ergibt--, dass sich die Klägerin nicht nur gegen die Annahme einer entgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils des A und damit die Feststellung eines Veräußerungsgewinns des A in Höhe von 440.633 € wendet, sondern auch gegen die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns. Diesen hatte das FA im Anschluss an die Außenprüfung (unter anderem) um 128.916,27 € erhöht (vgl. Tz 1.54 des Prüfungsberichts), da es infolge der Umqualifizierung der von der Klägerin als Eigenkapitalkonten angesehenen Konten in schuldrechtliche Darlehenskonten eine Überschreitung der Wertgrenzen des § 7g EStG angenommen und den IAB im Streitjahr 2008 nicht berücksichtigt hat. Dass auch die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns für 2008 Gegenstand des Verfahrens ist, hat das FG übersehen.
- 22** 2. Das angefochtene Urteil ist --soweit es den Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 betrifft-- bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, denn das FG hat rechtsfehlerhaft von der Beiladung der Erben des A (§ 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 3 und 5 FGO) abgesehen. Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu beachtenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (z.B. BFH-Urteil vom 23.03.2023 - IV R 8/20 (IV R 7/17), Rz 25).
- 23** a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen (notwendige Beiladung), wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO).
- 24** b) Im Falle einer Rechtsnachfolge ist der Gesamtrechtsnachfolger beizuladen, wenn in der Person des Rechtsvorgängers die Voraussetzungen für eine notwendige Beiladung vorgelegen haben (z.B. BFH-Beschluss vom 12.12.2008 - IV B 121/08, BFH/NV 2009, 604, unter II. [Rz 6]).
- 25** c) Danach hätte das FG die Erben des A gemäß § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren beiladen müssen, denn in der Person des A lagen die Voraussetzungen für eine notwendige Beiladung vor.
- 26** aa) A wäre gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt gewesen. Enthält ein Gewinnfeststellungsbescheid die Feststellung eines Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, so betrifft ein Streit über die Rechtmäßigkeit dieser Feststellung den jeweiligen Mitunternehmer --hier A-- persönlich im Sinne des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO (z.B. BFH-Beschluss vom 30.01.2004 - IV B 81/02, unter 1. [Rz 30]; BFH-Urteile vom 28.09.2017 - IV R 51/15, unter B.I.1. [Rz 20]; vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 22). Auch als ausgeschiedener Gesellschafter wäre A klagebefugt gewesen (§ 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO). Als solcher hätte er sich sowohl gegen den Ansatz des Veräußerungsgewinns als auch gegen die Höhe des festgestellten Gesamthandsgewinns wenden können. Da er nicht selbst Klage erhoben hat, wäre er notwendig beizuladen gewesen (vgl. auch BFH-Urteil vom 07.06.2018 - IV R 11/16, Rz 19 f.).
- 27** bb) Die verfahrensrechtliche Rechtsstellung des A ist nach dessen Tod im Jahr 2018 auf seine Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergegangen (z.B. BFH-Beschlüsse vom 12.12.2008 - IV B 121/08, BFH/NV 2009, 604, unter II. [Rz 6]; vom 30.01.2004 - IV B 81/02, unter 2. [Rz 32 ff.]).
- 28** cc) Entgegen der Auffassung des FG war eine Beiladung nicht etwa deshalb entbehrlich, weil die Erben des A die Erbschaft ausgeschlagen haben. Denn im Fall der Erbausschlagung tritt der Fiskalerbe in die Rechtsstellung des

Erblassers ein. Das FG hätte mithin den Fiskalerben zum Verfahren beiladen müssen.

- 29** aaa) Auch der Fiskalerbe gemäß §§ 1922, 1936 Abs. 1 Satz 1, § 1964 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) ist gesetzlicher Erbe und damit Gesamtrechtsnachfolger. Er tritt als solcher materiell und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Stellung des Verstorbenen ein (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12.07.2016 - IX R 56/13, BFHE 255, 97, BStBl II 2017, 253, Rz 16, m.w.N.).
- 30** Eine Fiskalerbschaft setzt gemäß § 1936 BGB voraus, dass kein Verwandter, Ehegatte oder Lebenspartner des Erblassers vorhanden ist. Dieser Fall kann auch dann eintreten, wenn --wie im Streitfall-- alle vorhandenen gesetzlichen Erben das Erbe ausschlagen (§ 1953 Abs. 1 und 2 BGB, vgl. auch BFH-Beschluss vom 24.04.2024 - VII R 57/20, BFHE 284, 389, BStBl II 2024, 706, Rz 21).
- 31** bbb) Der Vollständigkeit halber weist der Senat darauf hin, dass eine Beiladung nicht etwa deshalb entbehrlich ist, weil der Fiskus als gesetzlicher Erbe gemäß § 1966 BGB ein Recht erst geltend machen kann, nachdem vom Nachlassgericht festgestellt worden ist, dass ein anderer Erbe nicht vorhanden ist (§ 1964 BGB). Wäre im Streitfall ein entsprechender Beschluss des Nachlassgerichts noch nicht ergangen, fehlte dem Fiskus zwar noch die Prozessführungsbefugnis (z.B. Erman/J. Schmidt, BGB, 17. Aufl., § 1966 Rz 2). Die fehlende Prozessführungsbefugnis (das heißt Klagebefugnis, vgl. Brandis in Tipke/Kruse, § 57 FGO Rz 5) steht einer Beiladung jedoch nicht entgegen.
- 32** ccc) Auch eine durch die Fiskalerbschaft eingetretene Konfusion von Steuerforderung und Steuerschuld macht eine Beiladung nicht entbehrlich, soweit es --wie vorliegend-- um die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen geht (z.B. BFH-Urteile vom 12.07.2016 - IX R 56/13, BFHE 255, 97, BStBl II 2017, 253, Rz 17; vom 23.03.2023 - IV R 8/20 (IV R 7/17), Rz 17).
- 33** d) Von der Nachholung der Beiladung im Revisionsverfahren gemäß § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO (z.B. BFH-Urteil vom 04.09.2014 - IV R 44/13, Rz 14, m.w.N.) hat der Senat abgesehen, da das Verfahren ohnehin (hierzu unter B.I.3. und 4.) an das FG zurückzuverweisen ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 04.09.2014 - IV R 44/13, Rz 15).
- 34** 3. Das angefochtene Urteil ist, soweit es den Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 betrifft, auch deshalb aufzuheben, weil das FG auf der Grundlage seiner bisherigen Feststellungen nicht zu dem Ergebnis gelangen konnte, A habe seinen Kommanditanteil entgeltlich auf die Stiftung übertragen und hieraus einen Veräußerungsgewinn erzielt (hierzu unter a). Mangels hinreichender Feststellungen des FG kann der Senat zudem nicht beurteilen, ob der laufende Gesamthandsgewinn um 128.916,27 € zu erhöhen war, weil die Wertgrenzen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG infolge der streitigen Umqualifizierung der Darlehenskonten I und II überschritten wurden und somit kein IAB berücksichtigt werden konnte (hierzu unter b). Das Fehlen ausreichender tatsächlicher Feststellungen ist ein materiell-rechtlicher Fehler (z.B. BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFHE 286, 25, BStBl II 2025, 122, Rz 29).
- 35** a) Die Entscheidung, A habe seinen Kommanditanteil entgeltlich auf die Stiftung übertragen und hieraus einen Veräußerungsgewinn erzielt, wird nicht von den Feststellungen des FG getragen. Zwar ist das FG --wenn auch ohne nähere Ausführungen-- zutreffend davon ausgegangen, dass die entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils zu einem Veräußerungsgewinn führen kann (hierzu unter aa), während dies bei einer unentgeltlichen Übertragung nicht der Fall ist (hierzu unter bb). Jedoch fehlt es für die Annahme des FG, die Übertragung des Kommanditanteils des A sei --entgegen dem Wortlaut des Übertragungsvertrags vom 16.12.2008-- entgeltlich erfolgt (hierzu unter cc), an hinreichenden Feststellungen (hierzu unter dd). Die entsprechende Würdigung des FG ist zumindest lückenhaft und bindet den Senat nicht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 01.09.2022 - IV R 25/19, BFHE 278, 142, BStBl II 2023, 695, Rz 25; vom 28.08.2013 - XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 47).
- 36** aa) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch Gewinne, die bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, erzielt werden. Eine entsprechende Veräußerung eines Mitunternehmeranteils setzt dessen entgeltliche Übertragung auf den Erwerber voraus (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.01.2010 - IV R 13/06, Rz 17). Eine solche ist regelmäßig gegeben, wenn die Vertragsbeteiligten eine Gegenleistung vereinbart haben. Eine (teil-)entgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils kann auch dann vorliegen, wenn die vereinbarte Gegenleistung in der Übernahme einer Verbindlichkeit besteht. Dies ist der Fall, wenn der Erwerber eine Rückzahlungsverpflichtung des übertragenden Kommanditisten übernimmt, die daraus resultiert, dass dieser unzulässige, das heißt nicht im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Entnahmen getätigt hat (vgl. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 16/15, BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 40), wenn der Erwerber eine aus einem Darlehen der

Gesellschaft an den Gesellschafter resultierende Rückzahlungsverpflichtung des Übertragenden übernimmt oder wenn der Erwerber im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung (sonstige) Verbindlichkeiten des Übertragenden übernimmt, die nicht zum Betriebsvermögen des übertragenen Betriebs gehören (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.1994 - IV R 61/93, BFHE 176, 350, BStBl II 1995, 367, unter III.1. [Rz 22]; vgl. auch Brandis/Heuermann/Krumm, § 6 EStG Rz 1746).

- 37** bb) Kein Veräußerungsgewinn/-verlust entsteht hingegen, wenn der Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen wird und deswegen die Buchwerte des Gesellschaftsvermögens vom Erwerber fortzuführen sind (vgl. § 6 Abs. 3 EStG). Dabei kommt als unentgeltlicher Rechtsnachfolger grundsätzlich auch eine juristische Person, namentlich eine Kapitalgesellschaft, in Betracht (BFH-Urteil vom 20.07.2005 - X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457, unter II.3.e aa [Rz 30]). Dementsprechend kann auch dann ein unentgeltlicher Vorgang vorliegen, wenn --wie im Streitfall-- die aufnehmende Körperschaft eine steuerpflichtige Stiftung ist (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20.11.2019, BStBl I 2019, 1291, Rz 3; Stenert in Westermann/Wertenbruch, Handbuch der Personengesellschaften, Band III Rz 453; Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 470; Brandis/Heuermann/Krumm, § 6 EStG Rz 1752; Grosse, FinanzRundschau --FR-- 2021, 105, 106 f.).
- 38** Eine unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils liegt vor, wenn der Übernehmer keine Gegenleistung erbringt und zwischen ihm und dem Übertragenden Einigkeit besteht, dass der Anteil schenkweise im Sinne des § 516 Abs. 1 BGB übergehen soll (z.B. BFH-Urteile vom 01.03.2018 - IV R 16/15, BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 25; vom 14.01.2010 - IV R 13/06, Rz 18; vom 26.06.2002 - IV R 3/01, BFHE 199, 482, BStBl II 2003, 112, unter 4.a [Rz 27], m.w.N.). Dafür spricht bei Vermögensübertragungen zwischen Angehörigen eine widerlegbare Vermutung (z.B. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 16/15, BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 25, m.w.N.). Die Übernahme eines negativen Kapitalkontos steht der Annahme der Unentgeltlichkeit nicht entgegen. An einem Entgelt des Übernehmers fehlt es jedenfalls dann, wenn die anteiligen stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswerts das übernommene negative Kapitalkonto übersteigen (BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 16/15, BFHE 261, 101, BStBl II 2018, 527, Rz 26, m.w.N.).
- 39** cc) Das FG hat seine Auffassung, A habe seinen Kommanditanteil entgeltlich auf die Stiftung übertragen, damit begründet, dass die Stiftung als Gegenleistung für die Übertragung des Anteils eine gegenüber der Klägerin bestehende Rückzahlungsverpflichtung des A, die aus dessen zulässigen, aber nicht betrieblich veranlassten sogenannten Überentnahmen resultiere, übernommen habe. Das Bestehen einer entsprechenden Rückzahlungsverpflichtung des A gegenüber der Klägerin hat das FG (allein) aus der buchmäßigen Erfassung nicht betrieblich veranlasster sogenannter Überentnahmen hergeleitet. Die privaten Überentnahmen des A seien auf den Darlehenskonten I und II, bei denen es sich um schuldrechtlich veranlasste Fremdkapitalkonten handele, verbucht worden. Diese seien aktivisch geworden. Aus einer gesellschaftsvertraglich geregelten Verbuchung zulässiger sogenannter Überentnahmen auf einem Darlehenskonto ergebe sich eine schuldrechtliche (Rückzahlungs-)Verpflichtung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft. Demgegenüber sei dem Ausweis der (aktivischen) Darlehenskonten I und II der Gesellschafter in der Bilanz der Klägerin als (Eigen-)Kapitalkonten keine Bedeutung beizumessen. Die Übernahme der Rückzahlungsverpflichtung des A durch die Stiftung hat das FG daraus hergeleitet, dass die Stiftung die (aktivischen) Darlehenskonten I und II des A übernommen beziehungsweise fortgeführt habe.
- 40** dd) Dies hält der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand, und zwar auch dann nicht, wenn die (aktivischen) Darlehenskonten I und II als Fremdkapitalkonten zu qualifizieren wären, wie das FG angenommen hat (hierzu unter aaa). Zum einen kann allein der Umstand, dass ein Zahlungsvorgang auf einem für den Kommanditisten geführten Fremdkapitalkonto erfasst wird, nicht begründen, dass eine entsprechende Forderung der Gesellschaft gegen den Kommanditisten tatsächlich besteht (hierzu unter bbb). Zum anderen hat das FG übersehen, dass eine Zahlung, die --wie im Streitfall an A-- zwar mit Zustimmung aller Gesellschafter, aber ohne betriebliche Veranlassung erfolgt, steuerbilanziell nicht zum Ausweis eines Rückforderungsanspruchs der Klägerin gegen A führen kann (hierzu unter ccc).
- 41** aaa) Im Zusammenhang mit der Prüfung, ob im Streitfall ein Veräußerungsgewinn des A entstanden ist, kann dahinstehen, ob die (aktivischen) Darlehenskonten I und II --wie vom FG angenommen-- als Fremdkapitalkonten zu qualifizieren sind oder ob es sich --wie die Klägerin meint-- um Konten mit Eigenkapitalcharakter handelt. Dieser Frage kann allerdings im Zusammenhang mit der Prüfung der Rechtmäßigkeit der Verlustfeststellungsbescheide Bedeutung zukommen. Klarstellend weist der Senat gleichwohl darauf hin, dass Entnahmen im rechtlichen Sinne nur von einem Kapitalkonto möglich sind. Sofern in Bezug auf Fremdkapitalkonten von "entnahmefähigen Gewinnanteilen" oder Ähnlichem die Rede ist, können keine Entnahmen im rechtlichen Sinne vorliegen, weil keine

Belastung des Kapitalanteils eintritt (vgl. bereits BFH-Urteil vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 45).

- 42 bbb) Selbst wenn es sich --wie vom FG angenommen-- bei den Darlehenskonten I und II um Forderungskonten handelte, könnte allein die Erfassung der an A erfolgten Zahlungen auf diesen Konten nicht begründen, dass (steuerrechtlich) ein Rückforderungsanspruch der Klägerin gegenüber A bestanden hat.
- 43 (1) Zwar kann eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern "Kredit" auch in der Weise gewähren, dass sie ihnen die Überziehung ihres als "Darlehenskonto" bezeichneten Verrechnungskontos erlaubt. Voraussetzung ist allerdings, dass es sich bei dem "Darlehenskonto" nicht in Wirklichkeit um ein Kapitalkonto handelt (vgl. BFH-Urteil vom 27.06.1996 - IV R 80/95, BFHE 181, 148, BStBl II 1997, 36, unter 2. [Rz 24 f.]). Maßgebend für das Bestehen einer Rückzahlungsverpflichtung ist allerdings auch in einem solchen Fall die zwischen den Beteiligten (ausdrücklich oder konkludent) getroffene Abrede, die der Überziehung des Verrechnungskontos zugrunde liegt. Der Buchung einer Forderung/Verbindlichkeit auf dem Verrechnungskonto als solcher kommt demgegenüber keine rechtsbegründende Wirkung zu. Zwar spricht es für das Vorliegen eines Darlehens, wenn ein Zahlungsvorgang von vornherein auf einem Verrechnungskonto festgehalten und damit die Pflicht zur Rückzahlung zum Ausdruck gebracht wird (vgl. BFH-Urteil vom 08.10.1985 - VIII R 284/83, BFHE 146, 108, BStBl II 1986, 481, unter 1. [Rz 19], betreffend Darlehen einer Kapitalgesellschaft). Allerdings ist die buchmäßige Erfassung einer Forderung nur ein Indiz für das Vorliegen einer Darlehens(rückzahlungs)verpflichtung, denn eine Buchung bildet einen Geschäftsvorfall lediglich ab. Dementsprechend kann die Buchung eines Zahlungsvorgangs auf einem Forderungskonto eine (fehlende) Darlehensabrede nicht ersetzen, sondern lediglich als Indiz für das Bestehen einer solchen Abrede gewertet werden. Einer Buchung, die den abzubildenden Geschäftsvorfall zweideutig oder --wie insbesondere bei eigener rechtlicher Beurteilung des Vorgangs durch den Steuerpflichtigen-- unzutreffend wiedergibt, kommt indes kein Indizwert zu (vgl. BFH-Urteile vom 19.06.1975 - VIII R 13/74, BFHE 116, 478, BStBl II 1975, 811, unter 1.b bb [Rz 13], zum Indizwert einer "Ausbuchung"; vom 10.11.2022 - IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 52 ff., zum Indizwert des Jahresabschlusses).
- 44 (2) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG der buchmäßigen Erfassung der sogenannten Überentnahmen des A auf den Darlehenskonten I und II eine unzutreffende Bedeutung beigemessen. Es hat verkannt, dass dieser lediglich eine indizielle Bedeutung zukommen kann, und infolgedessen keine hinreichenden Feststellungen zu den bestehenden Abreden der Beteiligten über eine etwaige Rückzahlungsverpflichtung des A getroffen.
- 45 ccc) Zum anderen hat das FG übersehen, dass Zahlungen an A, die --wie vom FG festgestellt-- zwar mit Zustimmung aller Gesellschafter, aber ohne betriebliche Veranlassung erfolgt sind, steuerrechtlich nicht zu einem bilanziell auszuweisenden Rückforderungsanspruch der Klägerin gegen A führen konnten.
- 46 (1) Gewährt eine gewerblich tätige Personengesellschaft ihrem Gesellschafter ohne betriebliche Veranlassung ein Darlehen, stellt das Darlehen zwar zivilrechtlich Gesellschaftsvermögen dar; steuerrechtlich gehört es jedoch mangels betrieblicher Veranlassung nicht zum Betriebsvermögen. Dementsprechend ist eine solche Darlehensgewährung als Entnahme zu behandeln, die grundsätzlich allen Gesellschaftern anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2014 - IV R 15/11, BFHE 247, 410, BStBl II 2015, 267, Rz 23, 26; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 6. Aufl., Rz 2.61 f.; Wendt, FR 2015, 277). Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um ein Darlehen aufgrund besonderer Vereinbarung handelt oder um ein auf einem aktivischen Gesellschafterverrechnungskonto ausgewiesenes Darlehen (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2014 - IV R 15/11, BFHE 247, 410, BStBl II 2015, 267, Rz 24).
- 47 (2) Danach lagen --wegen der fehlenden betrieblichen Veranlassung der zulässigen sogenannten Überentnahmen des A-- im Streitfall (echte) Entnahmen vor, die grundsätzlich den Gesellschaftern der Klägerin anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zuzurechnen waren. Eine fehlerhafte Erfassung der sogenannten Überentnahmen auf einem Forderungskonto kann hieran nichts ändern. Aus ihr kann insbesondere kein Rückzahlungsanspruch der Klägerin gegenüber A hergeleitet werden.
- 48 b) Auch soweit die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns streitig ist, kann die Entscheidung des FG keinen Bestand haben.
- 49 Das FG hat verkannt, dass die Frage, ob der laufende Gesamthandsgewinn um 128.916,27 € zu erhöhen war, weil die Wertgrenzen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG überschritten wurden und somit kein IAB berücksichtigt werden konnte (vgl. zum Betriebsvermögen im Sinne des Größenmerkmals in § 7g EStG BFH-Urteile vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 48 ff.; vom 03.08.2017 - IV R 12/14, BFHE 259, 104, BStBl II 2018,

20, Rz 13), Gegenstand des Verfahrens war (s. oben unter B.I.1.). Es hat dementsprechend keine Feststellungen getroffen, die es dem Senat ermöglichen, über diese Frage abschließend zu entscheiden.

- 50** 4. Das Urteil des FG war somit aufzuheben, soweit es den Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 betrifft. Die Sache war --mangels Spruchreife-- an das FG zurückzuverweisen.
- 51** a) Mangels hinreichender Feststellungen zum Inhalt der im Zusammenhang mit der Übertragung des Kommanditanteils getroffenen Abreden und den Hintergründen der Fortführung der sogenannten Darlehenskonten I und II durch die Stiftung kann der Senat nicht entscheiden, ob die Übertragung des Kommanditanteils entgeltlich erfolgt ist. Dies gilt auch in Anbetracht des Umstands, dass --hätte die Stiftung im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung ein negatives Kapitalkonto des A übernommen-- unklar wäre, ob die anteiligen stillen Reserven einschließlich des Geschäftswerts das übernommene negative Kapitalkonto übersteigen (s. oben unter B.I.3.a bb). Das FG ist wohl hiervon ausgegangen; Feststellungen hierzu hat es indes nicht getroffen.
- 52** Gleiches gilt in Bezug auf die Frage der Erhöhung des laufenden Gesamthandsgewinns infolge des (vermeintlichen) Überschreitens der Wertgrenzen des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG. Auch insoweit fehlt es an hinreichenden Feststellungen des FG.
- 53** b) Bei der erneuten Prüfung der Frage der Entgeltlichkeit der Übertragung des Kommanditanteils des A wird das FG zu prüfen haben, ob die Stiftung eine Rückzahlungsverpflichtung des A (gegenüber der Klägerin oder gegenüber den übrigen Kommanditisten der Klägerin) übernommen hat.
- 54** Ausgangspunkt der Prüfung ist die Auslegung des Übertragungsvertrags vom 16.12.2008, der von einer unentgeltlichen Übertragung spricht und in dem geregelt ist, dass mündliche Abreden nicht bestehen und Änderungen/Ergänzungen der Schriftform bedürfen. Auch wenn der Wortlaut des Vertrags vom 16.12.2008 gegen die Übernahme einer entsprechenden privaten Rückzahlungsverpflichtung des A durch die Stiftung spricht, kann der Abschluss einer solchen Vereinbarung außerhalb jenes Vertrags nicht ohne eine weitergehende Sachaufklärung ausgeschlossen werden.
- 55** II. Auch im Übrigen --das heißt, soweit das Urteil die Verlustfeststellungsbescheide für 2008 bis 2010 und den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 betrifft-- ist die Revision begründet. Auf der Grundlage der Feststellungen des FG lässt sich nicht beurteilen, ob die genannten Bescheide rechtmäßig sind. Das Fehlen ausreichender tatsächlicher Feststellungen ist ein materiell-rechtlicher Fehler (z.B. BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFHE 286, 25, BStBl II 2025, 122, Rz 29).
- 56** 1. Die Klägerin hat mit ihrer Klage --neben dem Gewinnfeststellungsbescheid für 2008-- auch die Verlustfeststellungsbescheide für 2008 bis 2010 und den Gewerbesteuermessbescheid für 2008 angegriffen. Dies ergibt sich insbesondere unter Berücksichtigung der von der Klägerin im Klageverfahren formulierten Anträge.
- 57** 2. Das FG hat die Klage auch dementsprechend verstanden, wie sich aus dem Urteilsrubrum ableiten lässt. Es hat die Klage insgesamt als unbegründet angesehen, allerdings ohne zu erläutern, weshalb dies (auch) in Bezug auf die gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2008 und die Verlustfeststellungsbescheide für 2008 bis 2010 gerichtete Klage der Fall ist, und ohne die hierfür erforderlichen Feststellungen zu treffen.
- 58** 3. Daher war das FG-Urteil auch aufzuheben, soweit es die Verlustfeststellungsbescheide für 2008 bis 2010 und den Gewerbesteuermessbescheid für 2008 betrifft. Die Sache war auch insoweit an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 59** III. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de