

Urteil vom 03. September 2020, IV R 29/19

Quotale Auflösung von Wertkorrekturposten in Ergänzungsbilanz bei Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils; Erfassung des Gewinns als Veräußerungsgewinn

ECLI:DE:BFH:2020:U.030920.IVR29.19.0

BFH IV. Senat

AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 2, EStG VZ 2011 , FGO § 67, FGO § 96 Abs 1 S 2

vorgehend FG Münster, 08. June 2016, Az: 6 K 1314/15 G,F

Leitsätze

1. NV: Veräußert der Mitunternehmer einer Personengesellschaft einen Teil seines Mitunternehmeranteils, sind die in einer für ihn gebildeten Ergänzungsbilanz enthaltenen Korrekturposten quotale zum veräußerten Teilanteil erfolgswirksam aufzulösen (Anschluss an BFH-Beschluss vom 06.08.2019 - VIII R 12/16, BFHE 265, 521, BStBl II 2020, 378).
2. NV: Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils ist als Veräußerungsgewinn festzustellen.
3. NV: Die Höhe des laufenden Gewinns und die eines etwaigen Veräußerungsgewinns bilden in einem einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid verschiedene Streitgegenstände und können grundsätzlich isoliert angefochten werden. Anderes gilt nur, wenn die Höhe des laufenden Gewinns und des Veräußerungsgewinns untrennbar miteinander verbunden sind. Das ist nicht der Fall, wenn das Klagebegehren darauf gerichtet ist, dass ein Gewinn im Streitjahr überhaupt nicht zu erfassen ist.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 09.06.2016 - 6 K 1314/15 G,F und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 24.03.2015 insoweit aufgehoben, als sie die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2011 betreffen.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2011 für die ... GmbH & Co. KG vom 20.12.2013 wird dahin geändert, dass der Ergänzungsbilanzgewinn des Beigeladenen um den Betrag von 180.514,22 € gemindert wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob eine im Jahr 2011 (Streitjahr) durchgeführte Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils zur anteiligen Auflösung von Wertkorrekturposten in einer für den Beigeladenen geführten Ergänzungsbilanz führt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Sie ist Rechtsnachfolgerin der 1989 gegründeten B-GmbH, die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als Betriebsgesellschaft tätig war. Die Anteile an der B-GmbH wurden zu 49,61 % von Herrn ... (Beigeladener), zu 50 % von Herrn X und zu 0,39 % von der B-Verwaltungs GmbH gehalten. Das von der B-GmbH für ihren Betrieb genutzte Betriebsgrundstück mit aufstehendem

Gebäude, Garagen sowie Hof- und Wegebefestigungen hatte die B-GmbH von der ... GbR (GbR) gepachtet. An der GbR waren der Beigeladene und X zu je 50 % beteiligt. Der Grundbesitz stand im jeweils hälftigen Miteigentum des Beigeladenen und des X und gehörte zu deren jeweiligem Sonderbetriebsvermögen bei der GbR.

- 3 Im Jahr 2010 wurde die B-GmbH rückwirkend zum 01.01.2010 in die Klägerin umgewandelt. Komplementärin der Klägerin ohne Beteiligung am Kapital wurde die B-Verwaltungs GmbH, Kommanditisten mit einer Kapitalbeteiligung von jeweils 50 % am Kommanditkapital in Höhe von insgesamt 26.000 € wurden der Beigeladene und X.
- 4 Mit Vertrag vom 21.12.2010 bzw. Ergänzungsvertrag vom 12.04.2011 brachten die Kommanditisten ihre Anteile an der GbR und ihre jeweils hälftigen Miteigentumsanteile an dem Betriebsgrundstück mit Ausnahme bestimmter Bankdarlehen gegen Gewährung neuer Kommanditanteile in Höhe von jeweils 12.000 € mit Wirkung zum 31.12.2010, 24:00 Uhr, in die Klägerin ein. Die Klägerin hat das übernommene Betriebsvermögen der GbR mit den fortgeführten Buchwerten angesetzt. Da die übernommenen Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der Klägerin mit dem gemeinen Wert angesetzt wurden, wurden für die Kommanditisten im Jahr 2010 Ergänzungsbilanzen gebildet, die im Streitjahr fortgeführt wurden. Das Kommanditkapital an der Klägerin belief sich danach auf insgesamt 50.000 €; hieran waren der Beigeladene und X je zur Hälfte als Kommanditisten beteiligt.
- 5 Der Beigeladene verkaufte mit Vertrag vom 24.06.2011 22/25 seines Gesellschaftsanteils an der Klägerin (= 22.000 € des ihm zustehenden Kommanditkapitals in Höhe von 25.000 €) mit Wirkung vom 30.06.2011 zum Preis von 22.000 € an Herrn Y. Am gleichen Tag beschlossen die Gesellschafter der Klägerin, dass Y das alleinige Recht zum Erwerb der Anteile zustehen sollte, falls die Einziehung von Gesellschaftsanteilen oder deren Übertragung auf eine andere Person beschlossen werde.
- 6 In der für den Beigeladenen zum 31.12.2011 aufgestellten Ergänzungsbilanz wurden keine Folgerungen aus der Teilanteilsveräußerung gezogen.
- 7 Mit Vertrag vom 20.03.2012 verkaufte der Beigeladene den ihm noch verbliebenen Anteil (3/25 des ursprünglichen Anteils) mit Wirkung vom 01.04.2012 an Y.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ im Februar 2013 einen gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für das Streitjahr.
- 9 Im Februar 2013 begann bei der Klägerin eine Außenprüfung. Der Prüfer vertrat u.a. die Auffassung, unter Berücksichtigung des sich aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ergebenden Transparenzprinzips seien die Ansätze in der für den Beigeladenen gebildeten Ergänzungsbilanz (Grund und Boden, Gebäude, Garagen, Hofbefestigung) im Umfang von 88 % (22.000 €/25.000 €) aufzulösen, da der Beigeladene seinen Kommanditanteil in Höhe dieses Anteils im Streitjahr an Y verkauft habe. Hieraus ergebe sich in der Ergänzungsbilanz für den Beigeladenen ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 180.514,22 €.
- 10 Den Vorschlägen des Prüfers folgend erließ das FA am 20.12.2013 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr.

- 11 In dem Bescheid heißt es (auszugsweise):

"Einkünfte aus Gewerbebetrieb 400.776,77

Die Einkünfte setzen sich wie folgt zusammen:

Laufende Einkünfte (nach Quote verteilt) 160.605,88

Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt) 19.416,55

Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen 222.433,75

Sonderbetriebsausgaben 1.679,41"

- 12** Für den Beigeladenen wurden dabei (u.a.) "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" in Höhe von 199.322,23 € ausgewiesen.
- 13** Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 24.03.2015). Das Finanzgericht (FG) wies die daraufhin erhobene Klage der Klägerin, mit der sie u.a. beantragt hatte, den Gewinnfeststellungsbescheid für 2011 dahin zu ändern, dass der "Gewinn ohne Berücksichtigung eines Aufgabegewinns neu festzustellen" ist, nach Beiladung des Beigeladenen mit Urteil vom 09.06.2016 - 6 K 1314/15 G,F ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus:
- 14** Gegenstand des Klageverfahrens betreffend die Gewinnfeststellung 2011 sei lediglich die Feststellung der Höhe der dem Beigeladenen zuzurechnenden laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (einschließlich der Einkünfte aus der Ergänzungsbilanz) und --daraus folgend-- die Höhe der für die Mitunternehmerschaft insgesamt festgestellten laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Soweit die von der Klägerin erstmalig nach Durchführung des Erörterungstermins erhobenen Einwendungen in der Weise zu verstehen sein sollten, dass sie auch die (ggf. hilfsweise) Umqualifizierung des als laufender Gewinn festgestellten Betrags in einen begünstigten Veräußerungsgewinn i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) begehre, handele es sich um eine nach Ablauf der Klagefrist vorgenommene Erweiterung des ursprünglichen Klagebegehrens und damit um eine nach § 67 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unzulässige Klageänderung.
- 15** Zu Recht habe das FA die Wertkorrekturbeträge in der für den Beigeladenen geführten Ergänzungsbilanz im Streitjahr gewinnerhöhend aufgelöst, soweit diese auf den mit Vertrag vom 24.06.2011 veräußerten Teil von 22/25 seines Mitunternehmeranteils entfielen. Da es sich bei den Ansätzen in der Ergänzungsbilanz um --der Zuordnung von stillen Reserven zu einzelnen Gesellschaftern dienende-- Korrekturposten zu den dem jeweiligen Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens handele, sei es sachgerecht, die Beibehaltung der Korrekturposten auch von der Beibehaltung des Umfangs der Beteiligung an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens abhängig zu machen.
- 16** Für die allein zu beurteilende Frage, ob das FA den auf den Beigeladenen entfallenden Gewinn und damit den Gesamtgewinn der Klägerin im Zusammenhang mit der vom Beigeladenen am 24.06.2011 vorgenommenen Veräußerung seines Mitunternehmeranteils im Umfang von 22/25 zu Recht um einen Betrag in Höhe von 180.514,22 € erhöht habe, komme es nicht darauf an, ob diese Teilanteilsveräußerung nach der sog. Gesamtplan-Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) mit der mit Vertrag vom 20.03.2012 vorgenommenen Veräußerung seines restlichen Teilanteils im Umfang von 3/25 zusammengefasst werden könne. Denn selbst wenn nach der sog. Gesamtplan-Rechtsprechung des BFH von einer zusammengefassten Betrachtung der Verkäufe vom 24.06.2011 und vom 20.03.2012 ausgegangen werden könnte, so hätte dies in Anbetracht des Umstandes, dass die Nutzungen und Lasten des mit Vertrag vom 24.06.2011 verkauften Teilanteils bereits am 30.06.2011 und die Nutzungen und Lasten des mit Vertrag vom 20.03.2012 verkauften Teilanteils erst am 01.04.2012 auf den Erwerber übergegangen seien, nicht etwa zur Folge, dass der Gewinn aus der Veräußerung des ersten Teilanteils abweichend von den allgemeinen Realisationsgrundsätzen erst im Jahr 2012 zu erfassen wäre. Die Anwendung der Gesamtplan-Rechtsprechung könne --vergleichbar einer über mehrere Veranlagungszeiträume gestreckten Betriebsaufgabe-- allenfalls zum Ergebnis haben, dass trotz der Realisation des Veräußerungsgewinns in verschiedenen Veranlagungszeiträumen insgesamt von einem begünstigten Gewinn i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG auszugehen wäre. Eine solche Feststellung könne im Streitfall jedoch nicht mehr getroffen werden, da der Feststellungsbescheid in Bezug auf die Feststellung des Gewinns als laufender Gewinn bereits bestandskräftig geworden sei.
- 17** Die Frage, ob nach der sog. Gesamtplan-Rechtsprechung des BFH eine zusammengefasste Betrachtung der Verkäufe vom 24.06.2011 und vom 20.03.2012 geboten sei, habe auch keine Auswirkungen auf die Höhe des anzusetzenden Gewinns aus der anteiligen Auflösung der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Korrekturposten. Denn die Klägerin habe diesbezüglich lediglich geltend gemacht, bei einer Erfassung des Gewinns in Höhe von 180.514,22 € aus der teilweisen Auflösung der für den Beigeladenen geführten Ergänzungsbilanz als Veräußerungsgewinn i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sei --anders als bei einer Erfassung des Auflösungsgewinns als laufender Gewinn-- die hierauf entfallende Gewerbesteuer nicht gemäß § 4 Abs. 5b EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, sondern als Veräußerungskosten zu berücksichtigen. Dem sei jedoch schon deshalb nicht zu folgen, weil die Annahme eines Veräußerungsgewinns i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aufgrund der Teilbestandskraft des Gewinnfeststellungsbescheids im Streitfall ausgeschlossen sei. Unabhängig davon sei das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5b EStG auch bei der Ermittlung von Veräußerungsgewinnen i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzuwenden.

- 18** Mit ihrer hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin einen Verstoß gegen § 16 EStG.
- 19** Zu Unrecht gehe das FG davon aus, dass ein Gewinn aus der teilweisen Auflösung der negativen Ergänzungsbilanz zu erfassen sei.
- 20** Nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehöre zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils. Der Gewinn sei nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG zu ermitteln; dabei handele es sich um eine spezielle Vorschrift zur Gewinnermittlung, die nur für die Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens eine Anwendung von § 4 Abs. 1, § 5 EStG bestimme. Bei dieser Gewinnermittlung seien im Zusammenhang mit einer Teilanteilsveräußerung etwaige Ergänzungsbilanzen nicht zu berücksichtigen. Bei Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer handele es sich um Korrekturen der sich aus der Gesamthandsbilanz ergebenden Wertansätze einzelner Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, um den Gewinnanteil des Mitunternehmers im Interesse einer zutreffenden Besteuerung zu erfassen. Die bilanztechnische Konsequenz der Ergänzungsbilanz erschöpfe sich darin, dass Aufwendungen eines Gesellschafters, soweit diese den Buchwert seines Kapitalkontos in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft übersteigen, in der Ergänzungsbilanz als Anschaffungskosten für die erworbenen Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zu aktivieren seien. Ergänzungsbilanzen seien danach ein Instrument zur Korrektur der steuerlichen Gewinnverteilung bei erfolgswirksamer Realisierung stiller Reserven. Sie seien entsprechend der Behandlung der Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz fortzuentwickeln und aufzulösen, soweit das betreffende Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen der Personengesellschaft verlasse. Für den Fall negativer Ergänzungsbilanzen habe der BFH insoweit entschieden, dass die Auflösung der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Korrekturposten korrespondierend zur Veränderung der Buchwerte in der Gesamthandsbilanz zu erfolgen habe. Daran zeige sich die enge Bindung der Ansätze in Ergänzungsbilanzen an den Ansatz in der Gesamthandsbilanz. Entgegen der Auffassung des FG hänge die Beibehaltung von Korrekturposten in Ergänzungsbilanzen also nicht von der Beibehaltung des Umfangs der Beteiligung an den Wirtschaftsgütern ab. Dass durch Behalten eines Zwerganteils eine Aufdeckung stiller Reserven verzögert bzw. bei nicht abschreibbaren Wirtschaftsgütern verhindert werden könne, sei die logische Konsequenz aus der weiter bestehenden Mitunternehmerstellung des Gesellschafters.
- 21** Im Streitfall sei die Ergänzungsbilanz aus den Rechtsfolgen des Umwandlungssteuergesetzes entstanden, wonach eine Besteuerung der stillen Reserven gerade vermieden werden solle, wenn ein Gesellschafter bei Formwechsel einer GmbH in eine Personengesellschaft weiterhin Gesellschafter der Personengesellschaft bleibe.
- 22** Zu Unrecht gehe das FG davon aus, dass § 4 Abs. 5b EStG auch bei der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns gelte. Bei der durch eine Anteilsveräußerung veranlassten Gewerbesteuerbelastung handele es sich um Veräußerungskosten i.S. des § 16 Abs. 2 EStG. Dem stehe § 4 Abs. 5b EStG, der bestimme, dass die Gewerbesteuer keine Betriebsausgabe sei, nicht entgegen. Denn Veräußerungskosten seien begrifflich keine Betriebsausgaben, sondern im Rahmen der Gewinnermittlung besonderer Art nach § 16 Abs. 2 EStG zu erfassende Kosten. Die nachträgliche Geltendmachung der Gewerbesteuer als Veräußerungskosten sei auch keine unzulässige Klageänderung. Die Klage sei von Anfang an allein auf die Änderung des Veräußerungsgewinns gerichtet gewesen.
- 23** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 24.03.2015 insoweit aufzuheben, als sie zur Gewinnfeststellung 2011 ergangen sind, und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2011 vom 20.12.2013 dahin zu ändern, dass der Ergänzungsbilanzgewinn des Beigeladenen um den Betrag von 180.514,22 € gemindert wird.
- 24** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 25** Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt und sich zu dem Verfahren auch nicht geäußert.
- 26** Während des Revisionsverfahrens wurden Insolvenzverfahren sowohl über das Vermögen der Klägerin als auch des X eröffnet. Mit Beschluss vom 27.11.2019 hat der Senat das vorliegende Verfahren von dem Verfahren betreffend den Gewerbesteuermessbetrag 2011 abgetrennt.

Entscheidungsgründe

...

27 Das streitige Verfahren betreffend Gewinnfeststellung 2011 ist gemäß § 240 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 155 FGO weder durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Klägerin noch über das des X unterbrochen worden. Da dies zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

III.

28 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen FG-Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 24.03.2015, soweit sie zur Gewinnfeststellung 2011 ergangen sind, und zur Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids 2011 vom 20.12.2013 dahin, dass der Ergänzungsbilanzgewinn des Beigeladenen um den Betrag von 180.514,22 € gemindert wird (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Dem Grunde nach zu Recht sind FA und FG zwar davon ausgegangen, dass die für den Beigeladenen in der Ergänzungsbilanz gebildeten Korrekturposten bereits im Streitjahr teilweise erfolgswirksam aufzulösen waren (dazu 1.). FA und FG haben aber nicht berücksichtigt, dass es sich bei dem Gewinn aus der teilweisen Auflösung der Korrekturposten in der Ergänzungsbilanz um einen Veräußerungsgewinn gehandelt hat, der als solcher und nicht als Ergänzungsbilanzgewinn bzw. laufender Gewinn hätte festgestellt werden müssen (dazu 2.).

29 1. Dem Grunde nach zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass die für den Beigeladenen in einer Ergänzungsbilanz gebildeten Korrekturposten im Streitjahr teilweise erfolgswirksam aufzulösen waren.

30 a) Veräußert ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil, ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 EStG auch das Mehr- oder Minderkapital aus einer Ergänzungsbilanz des Veräußerers zu berücksichtigen. Denn dieses bildet zusammen mit dem Kapitalanteil in der Gesamthandsbilanz den Buchwert des Mitunternehmeranteils. Das gilt nicht nur im Fall der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils, sondern entsprechend, wenn der Mitunternehmer nur einen Teil seines Anteils veräußert. Bei den Ansätzen in einer Ergänzungsbilanz handelt es sich um Korrekturposten zu den dem jeweiligen Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens. Dementsprechend ist die Auflösung und Beibehaltung der Korrekturposten von der Beibehaltung des Umfangs der ideellen Beteiligung des Veräußerers an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens abhängig. Im Fall der Teilanteilsveräußerung sind die in einer Ergänzungsbilanz gebildeten Korrekturposten daher quotal zum veräußerten Teilanteil aufzulösen (so bereits BFH-Beschluss vom 06.08.2019 - VIII R 12/16, BFHE 265, 521, BStBl II 2020, 378, zu dem insoweit vergleichbaren Fall der Auflösung einer positiven Ergänzungsrechnung im Rahmen einer Teilanteilsveräußerung).

31 Der Gewinn oder Verlust aus der Auflösung von Korrekturposten in einer Ergänzungsbilanz anlässlich der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils eines solchen Anteils ist Teil des Veräußerungsgewinns bzw. -verlustes i.S. des § 16 Abs. 1 EStG.

32 b) Im Ausgangspunkt zu Recht sind FA und FG danach davon ausgegangen, dass die Korrekturposten in der (negativen) Ergänzungsbilanz des Beigeladenen bereits anlässlich der Veräußerung der 22/25 des Mitunternehmeranteils des Beigeladenen im Streitjahr in diesem Umfang (22/25) gewinnwirksam aufzulösen waren.

33 2. FA und FG haben aber nicht berücksichtigt, dass dieser Gewinn als Veräußerungsgewinn hätte festgestellt werden müssen und nicht, wie in dem Gewinnfeststellungsbescheid 2011 erfolgt, als laufender Gewinn.

34 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (z.B. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 23 ff., m.w.N.). Selbständig anfechtbar ist 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. Eine weitere selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage ist die Qualifikation eines Gewinns als außerordentlich i.S. des § 34 EStG. Der in Gewinnfeststellungsbescheiden häufig angegebene "Gesamtgewinn" bezeichnet hingegen lediglich rechnerisch die Summe der verschiedenen

Besteuerungsgrundlagen, entfaltet aber keinerlei Rechtswirkungen (ständige Rechtsprechung, zuletzt z.B. BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16).

- 35** b) Im Streitfall hat das FA im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid neben "laufende[n] Einkünfte[n] (nach Quote verteilt)" und "Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" u.a. "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" in Höhe von insgesamt 222.433,75 € aufgeführt und davon einen Betrag in Höhe von 199.322,23 € als "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" des Beigeladenen erfasst.
- 36** aa) Dahinstehen kann, ob es sich bei einem Ergänzungsbilanzgewinn/-verlust, der nicht Teil eines Veräußerungsgewinns i.S. des § 16 Abs. 1 EStG ist, im Hinblick auf die Mitunternehmerbezogenheit eines solchen Gewinns/Verlusts um eine selbständige Besteuerungsgrundlage handelt, die gesondert festzustellen und selbständig anfechtbar ist, oder um einen unselbständigen Teil des laufenden Gesamthandsgewinns. Denn jedenfalls dann, wenn der Gewinn aus der Auflösung von Korrekturposten in einer Ergänzungsbilanz --wie im Streitfall-- Teil eines Veräußerungsgewinns i.S. des § 16 Abs. 1 EStG ist, teilt er als (unselbständiger) Teil eines solchen Veräußerungsgewinns dessen verfahrensrechtliche Einordnung als selbständige Besteuerungsgrundlage, die gesondert festzustellen ist. Das gilt auch für einen Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG. In dieser Vorschrift heißt es zwar, dass (u.a.) Gewinne, die aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erzielt werden, laufende Gewinne sind. Damit wird aber lediglich zum Ausdruck gebracht, dass ein solcher Veräußerungsgewinn nicht zu den außerordentlichen Einkünften i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gehört. An seiner Qualifikation als Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 1 EStG, der gesondert festzustellen ist, ändert sich dadurch nichts (z.B. BFH-Urteile vom 20.08.2015 - IV R 34/12, Rz 19, und in BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 27).
- 37** bb) Im Streitfall hat das FA in dem Gewinnfeststellungsbescheid keinen Veräußerungsgewinn festgestellt, sondern "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" ausgewiesen. Die für den Beigeladenen enthaltene Position "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen 199.322,23 €", bei der der zwischen den Beteiligten streitige Betrag erfasst wurde, kann auch nicht als Feststellung eines Veräußerungsgewinns ausgelegt werden. Dies folgt schon daraus, dass das FA in dieser Position auch Beträge aus der Abschreibung für Anlagevermögen erfasst hat, die als solche nicht Teil eines Veräußerungsgewinns sein können und die auch das FA nicht als solche erfassen wollte. Die Berücksichtigung des streitigen Betrags in einer anderen Feststellung als der eines Veräußerungsgewinns war danach rechtswidrig.
- 38** Das hat auch das FG übersehen. Sein Urteil war daher aufzuheben.
- 39** 3. Die Sache ist spruchreif.
- 40** a) Aus dem im FG-Urteil in Bezug genommenen Betriebsprüfungsbericht vom 28.08.2013 ergibt sich, dass der demnach zu Unrecht als "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" erfasste Veräußerungsgewinn des Beigeladenen aus der Auflösung von Korrekturposten in der für ihn aufgestellten Ergänzungsbilanz anlässlich der Teilanteilsveräußerung jedenfalls nicht geringer ist als der Betrag von 180.514,22 €, von dem die Beteiligten insoweit ausgegangen sind. Da auch der BFH im Revisionsverfahren nicht über das Klagebegehren der Klägerin hinausgehen darf (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), sind das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 24.03.2015 insoweit aufzuheben, als sie zur Gewinnfeststellung 2011 ergangen sind, und der Gewinnfeststellungsbescheid 2011 vom 20.12.2013 ist dahin zu ändern, dass die darin festgestellten "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" des Beigeladenen um den Betrag von 180.514,22 € gemindert werden.
- 41** b) Eine Änderung des Bescheids dahingehend, dass der streitige Betrag als (ggf. tarifbegünstigter) Veräußerungsgewinn festzustellen ist, kommt nicht in Betracht.
- 42** Hat die Änderung einer gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlage zwangsläufig Auswirkungen auf eine andere Besteuerungsgrundlage, z.B. indem die beantragte Herabsetzung eines Veräußerungsgewinns zwangsläufig zur Erhöhung des laufenden Gewinns führt oder umgekehrt, kann sich die Anfechtung des betreffenden Feststellungsbescheids zwar ausnahmsweise auch auf die materiell-rechtlich hiervon ebenfalls betroffene Besteuerungsgrundlage erstrecken mit der Folge, dass der Feststellungsbescheid insoweit nicht teilbestandskräftig wird (z.B. BFH-Urteil vom 08.06.2000 - IV R 65/99, BFHE 192, 207, BStBl II 2001, 89; ferner BFH-Urteil vom 08.06.2017 - IV R 6/14, BFHE 258, 387, BStBl II 2017, 1053). Eine solche Erstreckung kommt aber nur in Betracht, wenn die Änderung der angefochtenen Besteuerungsgrundlage im Sinne einer untrennbaren Verknüpfung zwangsläufig Auswirkungen auf eine andere Besteuerungsgrundlage hat (z.B. BFH-Urteil vom 23.02.2012 - IV R 32/09) und dies von dem Rechtsbehelfsführer nicht gerade in Abrede gestellt wird. Eine derart untrennbare Verknüpfung des laufenden (Ergänzungsbilanz-)Gewinns mit dem Veräußerungsgewinn des Beigeladenen liegt im

Streitfall jedoch nicht vor. Denn die Klägerin hat während des finanzgerichtlichen Verfahrens gerade nicht vorgebracht, dass der streitige Gewinn nicht als laufender (Ergänzungsbilanz-)Gewinn, sondern als (ggf. tarifbegünstigter) Veräußerungsgewinn festzustellen sei. Im Gegenteil ist sie der Auffassung, dass der streitige Gewinn im Streitjahr überhaupt nicht zu erfassen sei, da die Wertkorrekturposten in der für den Beigeladenen gebildeten (negativen) Ergänzungsbilanz anlässlich der Teilanteilsveräußerung im Streitjahr noch nicht aufzulösen seien. Nach Auffassung der Klägerin ist daher gerade keine zwangsläufige Auswirkung auf eine andere Besteuerungsgrundlage gegeben.

- 43** Im Streitfall bleibt es also bei der antragsgemäßen Minderung der "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" des Beigeladenen. Ob das FA den streitigen Betrag in einem Änderungsbescheid nach § 174 AO noch zutreffend erfassen kann, in dem es dann auch über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu entscheiden hätte, ist nicht Gegenstand des Verfahrens.
- 44** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 und Abs. 3, § 139 Abs. 4 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten des Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Dieser hat keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de