

Urteil vom 03. August 2022, IV R 16/19

Verstoß gegen Grundordnung des Verfahrens - teilentgeltliche Übertragung eines Anwartschaftsrechts auf einen Mitgesellschafter - fehlende Bindungswirkung lückenhafter Tatsachenwürdigung des FG

ECLI:DE:BFH:2022:U.030822.IVR16.19.0

BFH IV. Senat

FGO § 118, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 10. April 2019, Az: 11 K 11258/13

Leitsätze

1. NV: Ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens liegt nicht nur vor, wenn das FG jemanden zu Unrecht als Kläger ansieht, sondern auch dann, wenn es verkennt, dass eine weitere Person Klage erhoben hat.
2. NV: Die formwechselnde Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft, bei der die bisherige Mitunternehmerschaft identitätswahrend in neuer Rechtsform weitergeführt wird, führt nicht zur Vollbeendigung der Gesellschaft und damit auch nicht zum Erlöschen der Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO.
3. NV: Überlässt ein Gesellschafter einer GmbH sein Recht, im Rahmen einer Kapitalerhöhung weitere Beteiligungsrechte zu erhalten, an einen Mitgesellschafter, kommt es zur Übertragung des entsprechenden Anwartschaftsrechts auf den Mitgesellschafter. Gehört die GmbH-Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen des nicht an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafters und erfolgt die Übertragung des Anwartschaftsrechts gegen ein Entgelt, kann beim übertragenden Gesellschafter ein Sonderbetriebsgewinn entstehen, wenn die Gegenleistung, die auch in der Übernahme einer Verbindlichkeit bestehen kann, den Buchwert des Anwartschaftsrechts übersteigt.
4. NV: Beruht die Annahme, die Übertragung des Anwartschaftsrechts auf den Mitgesellschafter sei gegen Entgelt erfolgt, auf einer lückenhaften Würdigung des FG, so ist das Revisionsgericht hieran nicht gebunden.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 10.04.2019 - 11 K 11258/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die A und C GmbH & Co. KG. Kommanditisten der Klägerin sind A und dessen Sohn B sowie C und dessen Sohn D. Komplementärin ist die A und C Verwaltungs GmbH. Die Klägerin war 1997 als GbR gegründet worden. Im Jahr 2006 (Streitjahr) waren an der GbR A mit 50 %, C mit 35 % und D mit 15 % beteiligt. Die GbR wurde zunächst in eine OHG umgewandelt, diese später in eine GmbH & Co. KG.
- 2 Die GbR hatte im Jahr 1998 ein in E-Stadt gelegenes Grundstück erworben, das sie in der Folgezeit bebaute. Dieses Grundstück überließ die GbR nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) im Rahmen einer Betriebsaufspaltung der F-GmbH (GmbH) zur Nutzung. Darüber hinaus vermietete sie der GmbH zahlreiche bewegliche Wirtschaftsgüter.

- 3 An der GmbH waren zunächst C und A zu gleichen Teilen beteiligt. Nach den Feststellungen des FG hatte C mit Vertrag vom 28.03.2002 eine Stammeinlage von 15 % am Stammkapital der GmbH unentgeltlich auf seinen Sohn D übertragen. Die Anteile an der GmbH wurden bei den jeweiligen Gesellschaftern als Sonderbetriebsvermögen in der GbR geführt.
- 4 Mit Schuldübernahmeerklärung vom 08.02.2006 übernahm D mit Wirkung vom 01.01.2006 ein von der Sparkasse bereits 1997 an C gewährtes Darlehen mit einem Restdarlehensbetrag in Höhe von 55.885,99 €. C hatte das Darlehen als Verbindlichkeit in seinem Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen.
- 5 Nach den Feststellungen des FG beschloss die Gesellschafterversammlung der GmbH am 12.04.2006, das Stammkapital um 48.000 € auf 200.000 € aus Gesellschaftsmitteln und ohne ein Ausgabeaufgeld zu erhöhen. Die neuen Stammeinlagen in Höhe von jeweils 24.000 € übernahmen A und D zum Nennwert. C übernahm keine neuen Geschäftsanteile. Im Jahr 2007 übertrug C einen weiteren Geschäftsanteil an der GmbH auf D.
- 6 Die GbR schaffte am 17.05.2006 eine Einbruchmeldeanlage für 1.996,62 € sowie eine Brandmeldeanlage für 907,99 € an. Die entsprechenden Aufwendungen berücksichtigte sie auf der Grundlage einer Nutzungsdauer von zehn Jahren im Streitjahr mit einer zeitanteiligen Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 61,99 € (Brandmeldeanlage) und in Höhe von 133,62 € (Einbruchmeldeanlage).
- 7 Im Rahmen einer Außenprüfung, die sich auch auf das Streitjahr bezog, gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass D durch die Übernahme der Darlehensverbindlichkeit seines Vaters ein Entgelt für die Übertragung der Stammeinlage an der GmbH im Rahmen der Kapitalerhöhung entrichtet habe. Auch wenn die Schuldübernahme vor der Kapitalerhöhung erfolgt sei, bestehe ein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen beiden Vorgängen, weil sie im Rahmen einer geplanten Erbfolgeregelung bzw. vorweggenommenen Erbfolge durchgeführt worden seien. Diese Einschätzung werde durch eine weitere Anteilsübertragung im Februar 2007 belegt. C habe im Rahmen der Kapitalerhöhung eine Stammeinlage von 8,4 % des Stammkapitals der GmbH auf D teilentgeltlich übertragen. Die Veräußerung sei nach dem Verhältnis der tatsächlich vereinbarten Gegenleistung zum Verkehrswert des Wirtschaftsguts in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung aufzuspalten. Der Veräußerungsgewinn ermittele sich aus der Differenz zwischen dem vereinbarten Veräußerungspreis und dem anteiligen Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts. Der gemeine Wert des übertragenen Anteils habe 101.503 € betragen. Die Gegenleistung (Übernahme des Darlehens) belaufe sich auf 55.886 € (= 55,06 % des Verkehrswerts). Der Buchwert des übertragenen Geschäftsanteils belaufe sich auf 19.811 €, so dass der Buchwert der entgeltlich übertragenen Beteiligung 10.907,91 € (55,06 % von 19.811 €) betragen habe. Nach Maßgabe der sog. strengen Trennungstheorie ergebe sich somit ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 44.978 €.
- 8 Ferner war der Prüfer der Auffassung, sowohl die Einbruchmeldeanlage als auch die Brandmeldeanlage stellten Bestandteile des Gebäudes dar. Die Aufwendungen seien daher als nachträgliche Herstellungskosten des Gebäudes zu aktivieren und nur im Rahmen der AfA des Gebäudes zu berücksichtigen. Sie seien dementsprechend gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit jährlich 3 % abzuschreiben. Der laufende Gesamthandsgewinn erhöhe sich insoweit um insgesamt 130,26 €.
- 9 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ am 10.03.2009 u.a. einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für das Streitjahr.
- 10 Hiergegen legte die GbR Einspruch ein, zu dessen Begründung sie u.a. vortrug, die Darlehensübernahme stehe nicht im Zusammenhang mit der Anteilsübernahme durch D.
- 11 Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Es war der Ansicht, die Schuldübernahme und die Anteilsübernahme stünden in einem engen zeitlichen und sachlich-wirtschaftlichen Zusammenhang. Die Anteilsübernahme sei im Rahmen einer familiären Erbfolgeregelung durchgeführt worden. C habe in seinem an den Prüfer gerichteten Schreiben vom 08.10.2008 ausgeführt, dass das Darlehen im Zusammenhang mit dem Betrieb gestanden habe und es im Zuge der Anteilsübernahme deshalb auch selbstverständlich gewesen sei, dass D die für das Unternehmen eingegangenen finanziellen Verpflichtungen übernehme.
- 12 Sowohl die Brandmeldeanlage als auch die Einbruchmeldeanlage seien --so das FA-- fest im Gebäude installiert; es handele sich um Gebäudebestandteile, nicht hingegen um Betriebsvorrichtungen, da das Gewerbe nicht durch diese Anlagen betrieben werde.

- 13 Hiergegen richtete sich die nachfolgende Klage, die das FG mit Urteil vom 10.04.2019 - 11 K 11258/13 abgewiesen hat.
- 14 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin sowohl die Verletzung materiellen Rechts als auch das Vorliegen von Verfahrensmängeln.
- 15 Sie beantragt sinngemäß, das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2006 vom 10.03.2009 dahingehend zu ändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn um insgesamt 130,26 € gemindert und von dem Ansatz eines Sonderbetriebsgewinns des C in Höhe von 44.978 € abgesehen wird.
- 16 Für den Fall der Zurückverweisung beantragt die Klägerin, die Sache an einen anderen Senat des FG zu verweisen.
- 17 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20 Das FG hat gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, weil es nur die A und C GmbH & Co. KG als Klägerin angesehen hat, nicht aber auch C als Kläger (hierzu unter 1.). Die Entscheidung kann bereits aus diesem Grund keinen Bestand haben. Darüber hinaus ist die Revision in Bezug auf den zulasten des C festgestellten Sonderbetriebsgewinn begründet. Der Senat kann nicht beurteilen, ob die Zuwendung des Anwartschaftsrechts auf einen neuen GmbH-Anteil durch C an seinen Sohn D im Rahmen der im Streitjahr durchgeführten Kapitalerhöhung --wie vom FG angenommen-- gegen ein Entgelt erfolgt ist (hierzu unter 2.). Die entsprechende Tatsachenwürdigung des FG ist lückenhaft. Sie trägt nicht dessen Folgerung, es liege eine teilentgeltliche Veräußerung vor, aus der C einen (laufenden) Sonderbetriebsgewinn erzielt habe. Mangels Spruchreife war die Sache an das FG zurückzuverweisen. Eine Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG war nicht geboten (hierzu unter 3.).
- 21 1. Das FG hat allein die A und C GmbH & Co. KG als Klägerin angesehen. Es hat verkannt, dass C sich gegen die Feststellung des streitigen Sonderbetriebsgewinns aus der Übertragung von Geschäftsanteilen auf D gewendet und insoweit ebenfalls Klage erhoben hat. Darin liegt ein von Amts wegen zu beachtender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der zur Aufhebung der Vorentscheidung führt.
- 22 a) Ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens liegt vor, wenn jemand zu Unrecht als Kläger bzw. Klägerin angesehen wird. Die Prüfung eines solchen Verfahrensfehlers ist im Revisionsverfahren von Amts wegen vorzunehmen; er muss die Aufhebung des angefochtenen Urteils zur Folge haben (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.07.2019 - IV R 61/16, BFHE 265, 285, Rz 22). Dabei kann der BFH die Klageschrift ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst auslegen (BFH-Urteile vom 23.02.2012 - IV R 32/09, und vom 20.11.2014 - IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532). Ein entsprechend zu behandelnder Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens liegt vor, wenn das FG verkennt, dass eine weitere Person Klage erhoben hat.
- 23 b) Das FG hat den Klageschriftsatz vom 26.09.2013 zutreffend dahin verstanden, dass die A und C GmbH & Co. KG Klage erhoben und sich sowohl gegen den im angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid des Streitjahres zulasten des C festgestellten Sonderbetriebsgewinn aus der Übertragung von GmbH-Anteilen auf D als auch gegen die aus der streitigen Abschreibung der Brand- und Einbruchmeldeanlage resultierende Erhöhung des festgestellten laufenden Gesamthandsgewinns gewendet hat.
- 24 aa) Das FG hat allein die A und C GmbH & Co. KG als Klägerin angesehen. Dies folgt aus dem insoweit maßgeblichen Tenor des Urteils (vgl. hierzu z.B. BFH-Beschlüsse vom 14.10.2008 - I B 88/08, BFH/NV 2009, 184,

und vom 13.02.2003 - VII B 215/02, BFH/NV 2003, 804), dem Rubrum der Entscheidung sowie der durchgängig im Urteilstext verwendeten Bezeichnung "die Klägerin".

- 25** Dass das FG im Tatbestand seines Urteils (S. 4) erwähnt, die Klägerin habe die Klage "zugleich für ihre Gesellschafter" erhoben, bzw. es in den Entscheidungsgründen (S. 5) heißt, die Klage sei "zugleich auch für ihre damaligen Gesellschafter" erhoben worden, rechtfertigt kein anderes Auslegungsergebnis. Zum einen enthält das Urteil keinerlei Ausführungen zur Auslegung der Klageschrift durch das FG, so dass der genaue Inhalt der vom FG verwendeten Formulierungen unklar bleibt. Daraus ist letztlich nicht einmal zu entnehmen, welche (ehemaligen) Gesellschafter der A und C GmbH & Co. KG das FG als Kläger angesehen haben könnte. Zum anderen lässt sich weder dem Urteilstenor, dem Rubrum der Entscheidung noch der Verfahrensführung entnehmen, dass das FG tatsächlich von einer Mehrzahl von Klägern ausgegangen ist.
- 26** bb) Indem es allein die A und C GmbH & Co. KG als Klägerin angesehen hat, hat das FG verkannt, dass auch C Klage erhoben und den zu seinen Lasten festgestellten Sonderbetriebsgewinn angefochten hat. Dies ergibt sich aus der gebotenen rechtsschutzgewährenden Auslegung der Klageschrift, in der C namentlich benannt und nicht nur in seiner Funktion als Vertreter der A und C Verwaltungs GmbH --die gesetzliche Vertreterin der A und C GmbH & Co. KG--, sondern zudem als "Betroffener im Sonderbetriebsvermögen" bezeichnet wird.
- 27** cc) C ist insoweit auch gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt. Bei einem Streit um die Rechtmäßigkeit der Feststellung eines Sonderbetriebsgewinns ist jedenfalls derjenige klagebefugt, für den dieser festgestellt worden ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17.03.2021 - IV R 20/18, BFHE 272, 440, BStBl II 2021, 904, Rz 17, m.w.N.).
- 28** dd) Die bestehende Unrichtigkeit des Rubrums des angefochtenen Urteils kann vom erkennenden Senat nicht nach § 107 Abs. 1 FGO berichtigt werden. Eine solche Berichtigung darf nur dazu dienen, den erklärten mit dem gewollten Inhalt des Urteils in Einklang zu bringen. Da die Unrichtigkeit "offenbar" sein muss, schließt die ernstliche Möglichkeit eines Fehlers in der Sachverhaltsermittlung, der Tatsachenwürdigung oder der Rechtsanwendung eine Berichtigung gemäß § 107 FGO aus (z.B. BFH-Beschlüsse vom 27.04.2017 - IV B 53/16, Rz 16, und vom 25.10.2011 - IV B 59/10, Rz 19).
- 29** Danach scheidet eine Rubrumsberichtigung bereits deshalb aus, weil der gewollte Inhalt des Urteils in Bezug auf die Verfahrensbeteiligten unklar ist und die ernstliche Möglichkeit eines Fehlers des FG in der Tatsachenwürdigung und Rechtsanwendung besteht. Der erklärte Inhalt des Urteils, nach dem das FG allein die A und C GmbH & Co. KG als Klägerin angesehen hat, ist deshalb einer Berichtigung gemäß § 107 FGO nicht zugänglich.
- 30** 2. Die Revision ist, soweit sie den zulasten des C festgestellten Sonderbetriebsgewinn betrifft, aber auch aus einem anderen Grund begründet. Zwar ist das FG im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die Klage der Klägerin zulässig ist (hierzu unter a). Auch hat es zu Recht angenommen, dass es im Rahmen der im Streitjahr durchgeführten Kapitalerhöhung der GmbH zur Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens von C auf D gekommen ist (hierzu unter b). Jedoch kann der Senat nicht beurteilen, ob die Zuwendung der Anwartschaft auf einen neuen Geschäftsanteil der GmbH durch C an seinen Sohn D --wie vom FG angenommen-- gegen Entgelt erfolgt ist. Die entsprechende Tatsachenwürdigung des FG ist lückenhaft. Sie trägt nicht dessen Folgerung, es liege eine teilentgeltliche Veräußerung vor, aus der C einen laufenden Sonderbetriebsgewinn erzielt habe (hierzu unter c).
- 31** a) Das FG ist --wenn auch ohne Begründung-- im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die Klage der Klägerin zulässig ist.
- 32** aa) Die Klagebefugnis der Klägerin folgt aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO. Ihre Prozessstandschaft erstreckt sich sowohl auf die streitige Feststellung des Gesamthandsgewinns als auch auf die streitige Feststellung des Sonderbetriebsgewinns des C (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 24).
- 33** bb) Dass die Klägerin im Streitjahr noch nicht als GmbH & Co. KG bestanden hat, sondern die seinerzeit bestehende GbR zunächst in eine OHG und erst später in eine GmbH & Co. KG umgewandelt wurde, führt zu keinem anderen Ergebnis.
- 34** Zwar erlischt die Befugnis der Personengesellschaft, gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, mit deren Vollbeendigung. Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf;

sie geht nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 27). Allerdings kommt es bei einer rein formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft, bei der die bisherige Mitunternehmerschaft --identitätswahrend-- in neuer Rechtsform weitergeführt wird, nicht zu einer Vollbeendigung (vgl. BFH-Urteile in BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 28; vom 28.11.1989 - VIII R 40/84, BFHE 159, 410, BStBl II 1990, 561, unter III.1.; BFH-Beschluss vom 20.09.2007 - IV R 70/05, BFHE 219, 86, BStBl II 2008, 265, unter III.2.; BFH-Urteil vom 18.12.1990 - VIII R 138/85, BFHE 163, 431, BStBl II 1991, 581, unter I., zum Formwechsel einer OHG in eine GmbH & Co. KG).

- 35** Danach haben die lediglich formwechselnden, identitätswahrenden Umwandlungen der GbR und der OHG nicht zu einer Vollbeendigung geführt. Die Klägerin ist somit klagebefugt.
- 36** b) Wie das FG zutreffend erkannt hat, ist es im Streitjahr im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung der GmbH zur Übertragung eines Wirtschaftsguts von C auf D gekommen. C hat im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung der GmbH sein Anwartschaftsrecht auf einen neuen Geschäftsanteil an der GmbH auf D übertragen (hierzu unter aa). Die Übertragung betraf ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens des C (hierzu unter bb). Die Übertragung des Anwartschaftsrechts könnte --wäre sie voll- oder teilentgeltlich erfolgt-- zu einem Sonderbetriebsgewinn des C geführt haben (hierzu unter cc).
- 37** aa) Erhöht eine GmbH ihr Stammkapital und überlässt insoweit ein (bezugsberechtigter) Altgesellschafter der GmbH den durch die Kapitalerhöhung neu entstandenen Geschäftsanteil einem Mitgesellschafter oder einem Dritten, so überträgt er sein Bezugsrecht auf den neuen Geschäftsanteil und damit sein entsprechendes, selbständig übertragbares Anwartschaftsrecht (vgl. BFH-Urteile vom 13.10.1992 - VIII R 3/89, BFHE 169, 336, BStBl II 1993, 477, und vom 19.04.2005 - VIII R 68/04, BFHE 209, 476, BStBl II 2005, 762, zum Begriff der Veräußerung i.S. des § 17 EStG; vgl. auch BFH-Urteile vom 16.04.1991 - VIII R 63/87, BFHE 164, 513, BStBl II 1991, 832, und vom 21.09.2004 - IX R 36/01, BFHE 207, 543, BStBl II 2006, 12, m.w.N.).
- 38** (1) Das Bezugsrecht beinhaltet das Recht des Anteilseigners, im Rahmen einer Kapitalerhöhung weitere Beteiligungsrechte zu den Bezugsbedingungen zu erhalten. Das Bezugsrecht ergibt sich bei Aktiengesellschaften aus § 186 des Aktiengesetzes; bei einer GmbH kann es sich aus der Satzung ergeben oder durch den Kapitalerhöhungsbeschluss gewährt werden (vgl. § 55 Abs. 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Ein Recht auf die Beteiligung an einer Kapitalerhöhung ergibt sich auch aus dem gesellschaftsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung aller Gesellschafter (vgl. BFH-Urteil in BFHE 209, 476, BStBl II 2005, 762).
- 39** (2) Nach den bindenden Feststellungen des FG hat die GmbH im Streitjahr eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ohne Ausgabeaufgeld beschlossen. Die neuen Anteile wurden hälftig --d.h. in Höhe von jeweils 24.000 €-- zum einen von A und zum anderen von D übernommen. C übernahm keine neuen Geschäftsanteile. Für den Senat folgt hieraus, dass C über das ihm gemäß Satzung, Kapitalerhöhungsbeschluss oder nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz zustehende Bezugsrecht und damit über seine Anwartschaft auf den durch die Kapitalerhöhung entstehenden neuen Geschäftsanteil an der GmbH in Höhe von 16.800 € zugunsten des D verfügt hat.
- 40** bb) Die Übertragung des Anwartschaftsrechts betrifft ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens des C. Die GbR war unstreitig als Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG gewerblich tätig. Die Betriebsaufspaltung hat u.a. zur Folge, dass die GmbH-Anteile zum Sonderbetriebsvermögen II der Gesellschafter der GbR (hier A, C und D) gehören (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 04.12.2014 - IV R 28/11, Rz 29; vom 28.05.2020 - IV R 17/17, BFHE 269, 158, Rz 18, und vom 30.03.1999 - VIII R 15/97, BFH/NV 1999, 1468, m.w.N.). Dementsprechend gehörte auch das Anwartschaftsrecht des C zu seinem Sonderbetriebsvermögen.
- 41** cc) Wäre die Übertragung des Anwartschaftsrechts von C auf D voll- oder teilentgeltlich erfolgt, könnte ein Sonderbetriebsgewinn des C entstanden sein.
- 42** (1) Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann Wirtschaftsgüter aus seinem Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft oder an einen anderen Gesellschafter der Personengesellschaft wie ein fremder Dritter entgeltlich veräußern. Aus einer solchen Veräußerung kann sich ein nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zu ermittelnder Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Gesellschafters ergeben.

- 43** (2) Entgelt für die Übertragung eines Wirtschaftsguts ist jede Gegenleistung, gleichgültig ob sie in Geld, Sachen oder Rechten besteht. Übernimmt die Personengesellschaft oder der andere Gesellschafter im Zusammenhang mit der Übertragung des Wirtschaftsguts eine Verbindlichkeit des Gesellschafters, ist darin ein Entgelt zu sehen (vgl. BFH-Urteil vom 19.09.2012 - IV R 11/12, BFHE 239, 76, Rz 9).
- 44** (3) Überschreitet das Entgelt den Buchwert, erzielt der Gesellschafter aus der Veräußerung einen Gewinn in seinem Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteil in BFHE 239, 76, Rz 9).
- 45** (4) In dem Umfang, in dem das Entgelt hinter dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts zurückbleibt, erfolgt die Übertragung unentgeltlich (BFH-Urteil in BFHE 239, 76, Rz 12). Zu einer Gewinnrealisierung kommt es nur insoweit, als eine Entnahme vorliegt. Verlässt nämlich ein Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen aus betriebsfremden Gründen ohne angemessene Gegenleistung, ist der Vorgang als Entnahme zu beurteilen. Eine solche liegt allerdings nicht vor, wenn das übertragene Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen, zu dem es vor der Übertragung gehört hat, nicht verlassen hat. Das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft umfasst nach ständiger Rechtsprechung neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen in der Hand ihrer Gesellschafter (BFH-Urteil in BFHE 239, 76, Rz 14). Wechselt ein Wirtschaftsgut durch eine Transaktion von einem Teil des Betriebsvermögens der Personengesellschaft in einen anderen Teil ihres Betriebsvermögens, kann der Vorgang nicht als Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG angesehen werden. Denn die Entnahme setzt nach dieser Vorschrift voraus, dass das Wirtschaftsgut den Bereich des Betriebs verlässt. Wird der betriebliche Funktionszusammenhang nicht gelöst, fehlt es an einer Entnahme. Anders als bei einem von einer einzelnen Person unterhaltenen Betrieb ist deshalb in einer Personengesellschaft ein zivilrechtlicher Rechtsträgerwechsel ohne Entnahme denkbar. Findet der Vorgang ganz oder teilweise unentgeltlich statt, fehlt es insoweit an einem Besteuerungstatbestand (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 76, Rz 14).
- 46** Dass der Katalog des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auch derartige Übertragungen enthält und u.a. die unentgeltliche Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft ausdrücklich erwähnt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG), steht dem nicht entgegen. In Bezug auf unentgeltliche Übertragungen ohne Entnahme bringt die Vorschrift lediglich deklaratorisch zum Ausdruck, dass der Buchwert auch nach der Transaktion fortzuführen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 76, Rz 16).
- 47** c) Der Senat kann nicht beurteilen, ob die Übertragung des Anwartschaftsrechts des C auf D entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist. Die Feststellungen des FG tragen nicht dessen Schluss, die Übertragung sei teilentgeltlich erfolgt. Daher kann der Senat weder darüber entscheiden, ob nach Maßgabe der dargestellten Grundsätze ein Sonderbetriebsgewinn des C entstanden ist noch wie hoch ein etwaiger Sonderbetriebsgewinn ist.
- 48** aa) Das FG ist zu dem Ergebnis gelangt, im Streitfall sei im Sonderbetriebsvermögen des C ein Veräußerungsgewinn entstanden. Die Übernahme der Darlehensverbindlichkeit in Höhe von 55.886 € durch D stelle ein Entgelt für die anteilige Übertragung einer Stammeinlage von 8,4 % des Stammkapitals durch C dar. Da der gemeine Wert der übertragenen Stammeinlage in Höhe von 101.503 € das Entgelt übersteige, liege eine teilentgeltliche Übertragung vor, die in einen voll unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufzuteilen sei. Das FG hat sich hinsichtlich der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht der Auffassung des erkennenden Senats (dazu vorstehend II.2.b cc), sondern der des X. Senats des BFH (Vorlagebeschluss vom 27.10.2015 - X R 28/12, BFHE 251, 349, BStBl II 2016, 81) und der sog. strengen Trennungstheorie angeschlossen, wonach der Buchwert anteilig nach dem Verhältnis zwischen dem Teilentgelt und dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts aufgeteilt wird, so dass bei einer teilentgeltlichen Übertragung immer ein dem Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert entsprechender Anteil der stillen Reserven realisiert wird. Den sich danach ergebenden Veräußerungsgewinn hat das FG --wie das FA-- mit 44.978 € berechnet.
- 49** bb) Eine teilentgeltliche Übertragung des Anwartschaftsrechts von C auf D läge indes nur dann vor, wenn C die Übertragung des Anwartschaftsrechts von einer Gegenleistung abhängig gemacht hätte.
- 50** Die Übernahme von Verbindlichkeiten kann ein Entgelt für die Übertragung eines Wirtschaftsguts darstellen, und zwar auch dann, wenn die Übertragung des Wirtschaftsguts im Rahmen einer Regelung zur vorweggenommenen Erbfolge erfolgt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.3.b). Erforderlich ist allerdings, dass der Übergeber die Vermögensübertragung von der Gewährung des in der Übernahme der Verbindlichkeiten liegenden Vorteils durch den Übernehmer abhängig macht und dadurch ein Entgelt erlangt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.3.b [Rz 84]).

- 51** cc) Das FG ist zu der Überzeugung gelangt, die Zuwendung des Anwartschaftsrechts von C an D sei gegen die Übernahme der gegenüber der Sparkasse bestehenden Darlehensverbindlichkeit des C durch D --und damit gegen Entgelt-- erfolgt.
- 52** Dabei hat das FG seine Überzeugung zum einen mit der zeitlichen Nähe zwischen der Darlehensübernahme und der Anteilsübertragung und zum anderen mit den Angaben des C in dessen Schreiben vom 08.10.2008 begründet. Danach beruhen --so das FG-- sowohl die Kapitalerhöhung als auch die Schuldübernahme auf einer langfristigen Planung, die im betrieblichen Bereich die Übertragung der Anteile und damit die Unternehmensnachfolge von C auf D ermöglichen sollte. C selbst habe in seinem Schreiben ausgeführt, es sei für alle Beteiligten --einschließlich der Hausbank-- selbstverständlich gewesen, dass D die von C für das Unternehmen eingegangenen finanziellen Verpflichtungen übernehme und zusätzlich noch einen finanziellen Ausgleich für dessen Tochter zu leisten habe. Dieser Vorgang habe nur schrittweise erfolgen können, um einen gleitenden Übergang im Unternehmen zu ermöglichen. Diese Ausführungen im Schreiben vom 08.10.2008 belegten einen engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zwischen der späteren Anteilsübernahme und der Schuldübernahme im Rahmen einer geplanten Unternehmensnachfolge. Die Schuldübernahme des betrieblich veranlassten Darlehens sei nur im Hinblick auf die angestrebte Übernahme der GmbH-Anteile durch D erfolgt.
- 53** dd) Diese Würdigung des FG ist lückenhaft. Sie schöpft das Gesamtergebnis des Verfahrens nicht aus. Die Würdigung lässt nicht nur wesentliche weitere Inhalte des Schreibens vom 08.10.2008 außer Acht, sondern auch sonstige tatsächliche Umstände, die im Rahmen einer Gesamtwürdigung einzubeziehen gewesen wären. Sie bindet den Senat daher nicht.
- 54** (1) Das FG gelangt zur Annahme einer teilentgeltlichen Übertragung, ohne festzustellen, dass zwischen D und C eine Vereinbarung des Inhalts bestand, dass die Übertragung des Anwartschaftsrechts durch C nur gegen die (vorab erfolgte) Übernahme der Darlehensverbindlichkeit des C erfolgen sollte. Das FG hat nicht das Bestehen einer entsprechenden Abrede geprüft und bejaht, sondern seine Annahme, es liege eine teilentgeltliche Übertragung vor, allein auf den zeitlichen und einen --durch die Nachfolgeplanung des C begründeten-- sachlichen Zusammenhang zwischen der Übernahme der Darlehensverbindlichkeit und der Übertragung des Anwartschaftsrechts gestützt. Jedoch kann allein der Umstand, dass zwischen der Übertragung eines Wirtschaftsguts und der Übernahme einer Verbindlichkeiten ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht, nicht ohne weiteres den Schluss auf das Bestehen einer Vereinbarung, nach der die Übertragung des Wirtschaftsguts nur gegen Übernahme der Verbindlichkeit erfolgen soll, begründen.
- 55** (2) Darüber hinaus hat das FG im Rahmen seiner Würdigung unberücksichtigt gelassen, dass C in seinem Schreiben vom 08.10.2008 ausdrücklich bestritten hat, dass ein Zusammenhang zwischen der Kapitalerhöhung und der Kreditübernahme, die schon langfristig geplant und mit der Sparkasse abgesprochen gewesen sei, bestanden habe. Das FG befasst sich zudem weder mit den von C dargestellten Hintergründen der Kapitalerhöhung und der Kreditübernahme noch mit der Tatsache, dass der mit der Sparkasse geschlossene Schuldübernahmevertrag vom 08.02.2006 keinerlei Bezug zu einer späteren Anteilsübernahme durch D erkennen lässt. Weitere Unterlagen, die in diesem Zusammenhang relevante Informationen enthalten könnten (z.B. der Beschluss über die Kapitalerhöhung vom 12.04.2006, sonstige schriftliche Vereinbarungen zwischen D und C zur Übernahme der neuen Geschäftsanteile durch D, Testamente etc.), hat das FG weder angefordert noch ausgewertet.
- 56** (3) Doch selbst wenn --entgegen der Auffassung des Senats-- die Annahme des FG, die Übernahme der Darlehensverbindlichkeit stelle eine Gegenleistung für die Übertragung des Anwartschaftsrechts dar, von den Feststellungen des FG getragen würde, könnte die Entscheidung keinen Bestand haben. Denn die Feststellungen des FG ermöglichen keine Entscheidung darüber, ob die Übernahme der Darlehensverbindlichkeit das einzige von D für die Übernahme des Anwartschaftsrechts zu zahlende Entgelt war oder ob weitere Entgelte --z.B. in Gestalt von Abstandsgeldern an die Schwester des D-- zu erbringen waren. Ebenso wenig ist es auf der Grundlage der Feststellungen des FG möglich zu entscheiden, ob die Übernahme der Darlehensverbindlichkeit nur das Entgelt für die Übernahme der Geschäftsanteile durch D im Streitjahr sein sollte oder ob sie auch eine Vergütung für die im Jahr 2007 folgende weitere Anteilsübertragung auf D darstellt.
- 57** 3. Die Sache ist nicht spruchreif und wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. Eine Entscheidung über die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen war somit nicht geboten.
- 58** a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang die fehlenden Feststellungen zur Frage der Entgeltlichkeit der Übertragung des Anwartschaftsrechts von C auf D nachzuholen haben.

- 59** b) In Bezug auf die Entscheidung des FG zur Behandlung der Brand- und Einbruchmeldeanlage, die die Klägerin allein mit Verfahrensrügen angegriffen hat, weist der Senat --ohne Bindungswirkung-- darauf hin, dass das FG zutreffend erkannt hat, dass es sich um unbewegliche Gebäudebestandteile handelt, die gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit jährlich 3 % abzuschreiben sind. Seine Entscheidung, es handele sich bei der Brandmeldeanlage und der Alarmanlage um wesentliche Gebäudebestandteile (§ 94 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), die weder als Betriebsvorrichtung i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes noch als Scheinbestandteil i.S. des § 95 Abs. 2 BGB anzusehen seien, ist revisionsrechtlich nicht zu bestanden.
- 60** c) Dem Hilfsantrag der Klägerin, die Sache an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen, war nicht zu entsprechen.
- 61** aa) Gemäß § 155 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung kann der BFH die Rechtssache an einen anderen Senat des FG zurückverweisen. Da die Zurückverweisung an einen anderen Senat das Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes) berührt, setzt sie besondere sachliche Gründe voraus, um eine willkürfreie Ermessensausübung zu gewährleisten. So kommt die Zurückverweisung an einen anderen Senat nur in Betracht, wenn ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit des erkennenden Senats des FG bestehen (BFH-Urteile vom 18.04.2013 - VI R 29/12, BFHE 240, 570, BStBl II 2013, 735; vom 13.10.2016 - IV R 20/14, und vom 18.04.2013 - VI R 29/12, BFHE 240, 570, BStBl II 2013, 735). Da sich die Frage einer Zurückverweisung regelmäßig nur bei rechtsfehlerhafter Vorentscheidung stellt, kann die Zurückverweisung an einen anderen Senat des FG nicht allein mit der geltend gemachten Unrichtigkeit des Urteils begründet werden (BFH-Urteil vom 14.04.2015 - VI R 71/13).
- 62** bb) Danach ist die klägerseits geltend gemachte Unrichtigkeit des angefochtenen FG-Urteils nicht geeignet, die Zurückverweisung an einen anderen Senat zu begründen. Dies gilt auch in Bezug auf die Darlegungen zur vermeintlichen Voreingenommenheit des FG-Senats, der in seiner Urteilsbegründung die in der mündlichen Verhandlung erhobenen Rügen der Klägerin als rechtsmissbräuchlich beurteilt hat. Denn das FG hat --anders als die Klägerin meint-- seine Beurteilung begründet. Es hat ausgeführt, die Klägerin habe nicht schon im Rahmen der Akteneinsicht, sondern erstmals in der mündlichen Verhandlung begehrt, ihr den Inhalt der Diskette zur Kenntnis zu bringen. Auch sei die Höhe des gemeinen Werts der GmbH-Anteile bis dahin nicht streitig gewesen; die Berechnungsgrundlagen für dessen Ermittlung seien den Beteiligten aufgrund des Prüfungsberichts und der Akteneinsicht bekannt gewesen. Einwendungen gegen die Berechnungsgrundlage habe die Klägerin nicht erhoben. Vor diesem Hintergrund erscheint die Beurteilung des FG, die Rügen der Klägerin seien rechtsmissbräuchlich, zwar keinesfalls als zwingend. Sie gibt jedoch auch keinen hinreichenden Anlass, an der Unvoreingenommenheit des FG-Senats zu zweifeln.
- 63** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de