

Urteil vom 27. Juli 2023, IV R 10/20

Zahlung des Gesellschafter-Erben an den Nachlassinsolvenzverwalter zur Freigabe eines Kommanditanteils

ECLI:DE:BFH:2023:U.270723.IVR10.20.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 12 Nr 1, BGB § 1980, InsO § 80 Abs 1, InsO §§ 315ff, InsO § 315, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. Februar 2020, Az: 8 K 8203/17

Leitsätze

NV: Leistet der Gesellschafter-Erbe eine Zahlung an den Nachlassinsolvenzverwalter zur Freigabe des von ihm geerbten Kommanditanteils, handelt es sich um eine nach § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes privat veranlasste Aufwendung und nicht um eine Sonderbetriebsausgabe.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18.02.2020 - 8 K 8203/17, soweit es den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 betrifft, aufgehoben.

Der Bescheid über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2014 vom 01.12.2015 wird --insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 03.07.2017-- dahingehend geändert, dass der Gewerbeertrag um 550.053 € gemindert wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Klageverfahrens trägt der Beklagte.

Die Kosten des Revisionsverfahrens trägt die Klägerin.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

- 1 Bei der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) handelt es sich um eine Personengesellschaft in der Rechtsform der UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG. Das Kommanditkapital der Klägerin belief sich auf insgesamt 5.112,92 € (10.000 DM). Alleinige Kommanditistin war zunächst S. Seit 1996 war sie zu 52 % an der Gesellschaft beteiligt; daneben hielten ihre Töchter, D, die zwischenzeitlich aus der Klägerin ausgeschiedene Beigeladene, und E, Beteiligungen von jeweils 24 %. Im Jahr 2009 übertrug S weitere Anteile von je 2 % auf ihre Töchter. Zugleich trat die G-UG (haftungsbeschränkt), an der F und M, die Söhne von D, beteiligt waren, als Komplementärin in die Gesellschaft ein.
- 2 Am xx.xx.2012 verstarb S. Testamentarische Erbinnen waren zu je 1/2 ihre Töchter D und E. Am xx.xx.2013 stellten D und E einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über den Nachlass der S. Am yy.xx.2013 nahmen D und E das Erbe an. Auf der Grundlage des Insolvenzgutachtens vom xx.0x.2013 wurde am yy.0x.2013 das Insolvenzverfahren über den Nachlass der S eröffnet.
- 3 Am xx.1x.2013 verstarb E. Erben waren ihre Neffen F und M zu je 1/2. Diese wurden mit Kommanditanteilen von jeweils 664,68 € (1.300 DM) am xx.xx.2014 ins Handelsregister eingetragen.

4 Mit Vereinbarung vom 19.09.2014 einigten sich F und M mit dem Insolvenzverwalter auf eine "Übertragung" der insolvenzbehafteten Kommanditanteile der S von insgesamt 48 %. Als Übertragungstichtag wurde der 30.06.2014 bestimmt. Zum Ausgleich sollten F und M eine Zahlung von insgesamt 50.000 € in die Insolvenzmasse leisten. Am xx.10.2014 meldeten die Klägerin, vertreten durch ihre Komplementärin, und D beim Amtsgericht H (Handelsregister) an, dass der Kommanditanteil der S von 2.454,20 € (4.800 DM) im Wege der Sonderrechtsnachfolge zu jeweils 1.227,10 € (2.400 DM) auf F und M übertragen worden sei. Am xx.11.2014 erklärte der Insolvenzverwalter den Beitritt zu dieser Handelsregisteranmeldung. Am xx.12.2014 wurde die Kommanditistin S aus dem Handelsregister gelöscht. Zugleich erhöhten sich die eingetragenen Kommanditanteile von F und M auf jeweils 1.891,78 € (3.700 DM).

5 Für das Jahr 2014 erklärte die Klägerin folgenden Veräußerungsgewinn der S:

Kommanditkapital der S	2.454,20 €	
abzüglich Liquiditätsausschüttungen Vorjahre	./. 560.029,34 €	
abzüglich Entnahmen 2013/2014	./. 2.114,93 €	
zuzüglich Ergebnisanteile 2013/2014	59.636,55 €	
Kapitalkonto	./. 500.053,52 €	500.053,52 €
zuzüglich Ausgleichszahlung		50.000,00 €
Veräußerungsgewinn		550.053,52 €

6 Zugleich erklärte sie, dass verrechenbare Verluste nach § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) von insgesamt 519.072,98 € in Abzug zu bringen seien.

7 Das seinerzeit zuständige Finanzamt (FA B) stellte mit Bescheid vom 24.11.2015 --neben laufenden Einkünften von 149.198,27 €, einem Ergänzungsbilanzgewinn von ./. 3.648,50 € und Sondervergütungen von 5.112,92 €-- einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 550.053,51 € gesondert und einheitlich fest. Diesen rechnete es D in Höhe von 275.026,75 € (50 %) sowie F und M in Höhe von jeweils 137.513,38 € (25 %) zu. Hiervon brachte das FA B verrechenbare Verluste nach § 15a Abs. 4 EStG in Höhe von 211.690,66 € (D) sowie in Höhe von jeweils 105.845,33 € (F und M) in Abzug, die sich aus dem per 31.12.2012 festgestellten Betrag (556.683,93 €) sowie den Gewinnanteilen für 2013 (81.172,34 €) und 2014 (35.807,56 €) ergaben. Zur Begründung führte es aus, die Erben hätten bei der Veräußerung des im Wege der Erbfolge unentgeltlich übernommenen Betriebs den Gewinnrealisierungstatbestand des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG verwirklicht. Deshalb hätten F und M die Anteile der verstorbenen S, welche zu 1/2 D und zu je 1/4 ihnen selbst zuzurechnen gewesen seien, aus der Insolvenzmasse heraus erworben. Damit habe D ihren geerbten Anteil für 25.000 € veräußert; F und M hätten ihre geerbten Anteile für jeweils 12.500 € an sich selbst veräußert. Da alle Erwerber bereits Anteile gehalten hätten, seien die erzielten Veräußerungsgewinne als laufende Einkünfte zu qualifizieren und unterlägen deshalb der Gewerbesteuer.

8 Zudem erließ das FA B am 01.12.2015 einen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 und setzte diesen auf 18.266 € fest. Dem lagen ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 700.716,20 €, Hinzurechnungen in Höhe von 1.116 €, eine erweiterte Grundbesitzkürzung in Höhe von 128.098 € sowie ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von 27.312 € zu Grunde.

9 Die gegen beide Bescheide gerichteten Einsprüche der Klägerin wies der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) mit Einspruchsentscheidung vom 03.07.2017 als unbegründet zurück.

10 Mit der nachfolgenden Klage wandte sich die Klägerin gegen die Berücksichtigung des Veräußerungsgewinns. Im Hinblick auf die Nachlassinsolvenz seien die übernommenen Kommanditanteile --mangels Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko-- nicht als Mitunternehmeranteile anzusehen, so dass § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht verwirklicht worden sei. Dementsprechend sei auch der Gewerbeertrag um den Veräußerungsgewinn zu kürzen.

- 11** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 18.02.2020 - 8 K 8203/17 statt. Die Kommanditanteile seien im Streitjahr nicht veräußert worden, so dass kein Veräußerungsgewinn anzusetzen sei. Bei der Zahlung in Höhe von 50.000 € handele es sich um Sonderbetriebsausgaben von F und M, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags mindernd zu berücksichtigen seien, aber (mangels Anfechtung der betreffenden Feststellung) nicht im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Mit Ergänzungsurteil vom 19.05.2020 - 8 K 8203/17 wies das FG den Antrag der Beigeladenen auf Ergänzung der Kostenentscheidung um den Ausspruch, dass die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen ebenfalls dem FA auferlegt werden, ab.
- 12** Gegen das stattgebende Urteil richtet sich die Revision des FA, mit der eine Verletzung materiellen Rechts (§ 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--, § 4 Abs. 4 EStG) gerügt wird.
- 13** Zwar sei dem FG darin zu folgen, dass kein Veräußerungsgewinn angefallen sei. Der Erbfall sei stets dem privaten, das heißt außerbetrieblichen Bereich des Erben zuzuordnen (Hinweis auf Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.06.1999 - III R 37/98, BFHE 189, 123, BStBl II 1999, 600). F und M hätten die Anteile der E als testamentarische Erben unentgeltlich erworben; es sei zur Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG gekommen. Erwerbsnebenkosten seien im Fall eines unentgeltlichen Erwerbs steuerlich unbeachtlich. Dies ergebe sich schon aus der Buchwertfortführung. Zudem könne der Erbe erst dann Einkunftserzielungsabsicht haben, wenn er geerbt habe. Die Aufwendungen auf dem Weg zum und in Folge des Erbanfalls seien privat veranlasst. Die Annahme eines quasi erwerbsmäßigen Erbens sei mit der Rechtsordnung unvereinbar; dasselbe müsse für die vorweggenommene Erbfolge gelten. In der Zahlung an den Nachlassinsolvenzverwalter könnten daher keine Anschaffungskosten der Beteiligung liegen.
- 14** Mit der Zahlung hätten F und M die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über ihre Kommanditanteile zurückerlangt. Zwar könnten nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen, wenn Aufwendungen getätigt würden, um rechtliche Beschränkungen des Eigentumsrechts zu beseitigen. Ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung sei aber nicht ausreichend. Da der Erbfall --wie dargelegt-- dem privaten Bereich des Erben zuzuordnen sei, führe auch der Übergang von Schulden nicht zu Anschaffungskosten. Wirtschaftlich betrachtet stelle die Zahlung an den Insolvenzverwalter die Tilgung von Nachlassverbindlichkeiten dar; dies sei ertragsteuerlich unbeachtlich.
- 15** Dagegen sei der Anteilsübergang von D auf F und M nicht unentgeltlich erfolgt. D habe ihre Kommanditanteile erst mit der Freigabe durch den Insolvenzverwalter auf ihre Söhne übertragen. Zwar habe D keine Zahlungen erhalten, F und M seien jedoch Aufwendungen entstanden. Die Zahlung von 50.000 € sei für 48 % der Kommanditanteile geleistet worden. Damit entfielen auf den Anteil von F und M jeweils 12.500 € (25 %) und auf den Erbteil "D" 25.000 € (50 %). F und M seien für die Anteile an der Klägerin von jeweils 12 % Anschaffungskosten in Höhe von jeweils 12.500 € entstanden.
- 16** Die in die Insolvenzmasse geleistete Zahlung stelle keine Sonderbetriebsausgabe dar. Die Erben erzielten die Einkünfte, die ihnen aufgrund der Kommanditanteile zuzurechnen seien, unabhängig vom Bestehen der Nachlassinsolvenz. Die Aufwendungen hätten nicht dem Betrieb gedient.
- 17** Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG vom 18.02.2020 - 8 K 8203/17 und die Einspruchsentscheidung vom 03.07.2017 insoweit aufzuheben, als sie die Festsetzung des Gewerbebesteuermessbetrags für 2014 betreffen, und die Klage abzuweisen, soweit die Klägerin die Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 50.000 € begehrt.
- 18** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Das FA vermische die Vorgänge "Erwerb der Kommanditanteile" und "Beseitigung der Beschränkungen durch die Nachlassinsolvenz". Es sei unstreitig, dass die Anteile einmal von Todes wegen und dann noch einmal als Schenkung unter Lebenden übergegangen seien. Der erste Übergang sei unentgeltlich erfolgt; dies sei zwischen den Beteiligten nicht streitig. Das FA widerspreche sich allerdings, wenn es ausführe, die Anteilsübertragung von D auf F und M sei nicht unentgeltlich erfolgt. Vielmehr handele es sich auch dabei um eine (unentgeltliche) freigebige Zuwendung unter Lebenden. Ein zwingender kausaler Zusammenhang mit der Zahlung in die Insolvenzmasse bestehe nicht. Vielmehr habe sie mit dem Nachlassinsolvenzverfahren im Zusammenhang gestanden. Der Insolvenzverwalter habe die Stellung eines "lästigen Gesellschafters" innegehabt, der die Erträge zur Insolvenzmasse hätte ziehen und die Geschäfte faktisch hätte blockieren, jedenfalls verhindern können. Die Zahlung an den Insolvenzverwalter habe allein dem Zweck gedient, sich dieser Beschränkung zu entledigen. Sie sei

daher --vergleichbar mit der Abfindung eines "lästigen Gesellschafters" oder der Ablösung einer betrieblichen Bürgschaft-- betrieblich veranlasst.

20 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

- 21** I. Das Begehren des FA richtet sich allein gegen die Minderung des Gewerbeertrags um Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 50.000 €. Hingegen greift das FA das FG-Urteil nicht an, soweit dieses die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 betrifft. Vor diesem Hintergrund legt der erkennende Senat den Revisionsantrag so aus, dass das FA allein die Aufhebung des FG-Urteils begehrt, soweit es die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2014 betrifft.
- 22** II. Die so verstandene Revision ist begründet. Zwar ist der Gewerbeertrag um den Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils in Höhe von 550.053 € zu mindern (dazu 1.). Allerdings hat das FG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu Unrecht Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 50.000 € berücksichtigt (dazu 2.). Die Sache ist spruchreif; der Klage ist nur teilweise stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; dazu 3.).
- 23** 1. Im Streitjahr ist kein Anteil an der Klägerin veräußert worden, so dass der Tatbestand des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht verwirklicht worden ist. Daher ist (auch) bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags kein Anteilsveräußerungsgewinn zu berücksichtigen. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht (mehr) streitig. Dagegen ist auch aus Sicht des erkennenden Senats nichts zu erinnern.
- 24** a) Nach § 177 HGB wird --sofern vertraglich nichts Abweichendes bestimmt ist-- die Kommanditgesellschaft beim Tod eines Kommanditisten mit den Erben fortgesetzt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) geht der Kommanditanteil dabei nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Erbengemeinschaft über. Vielmehr erwerben die zur Nachfolge des Kommanditisten bestimmten Erben im Wege der Sonderrechtsnachfolge jeweils eigenständige Gesellschaftsanteile im Umfang ihrer Erbquoten (vgl. nur BGH-Beschluss vom 14.02.2012 - II ZB 15/11, Rz 18, m.w.N.). Die neuen Kommanditisten sind entsprechend ins Handelsregister einzutragen (Mock in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 177 Rz 5).
- 25** b) Das Nachlassinsolvenzverfahren gemäß § 1980 des Bürgerlichen Gesetzbuchs i.V.m. §§ 315 ff. der Insolvenzordnung (InsO) führt zwar gemäß § 80 Abs. 1 InsO dazu, dass das Recht der Erben, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter übergeht. Bei Kommanditanteilen des Erblassers erfasst es indes nur die aus der Kommanditbeteiligung herzuleitenden Vermögensrechte, zum Beispiel die Ansprüche auf das zukünftige Auseinandersetzungs- oder Abfindungsguthaben sowie auf den Gewinn, nicht aber den Anteil als solchen und die persönliche Rechtsstellung des Gesellschafters (vgl. Mock in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 177 Rz 13; BGH-Urteile vom 30.03.1967 - II ZR 102/65, BGHZ 47, 293; vom 30.04.1984 - II ZR 293/83, BGHZ 91, 132). Es bleibt damit bei der einmal vollzogenen Trennung des Kommanditanteils vom erbrechtlich gebundenen Sondervermögen, das heißt der Gesellschaftsanteil verbleibt in der alleinigen Sachbefugnis des Gesellschafter-Erben (BGH-Urteil vom 30.04.1984 - II ZR 293/83, BGHZ 91, 132, unter 3. [Rz 11]).
- 26** c) In Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass D und E am xx.xx.2012 [Todesstag der S] Kommanditanteile im Umfang von jeweils 24 % unmittelbar von S erworben haben. Am xx.1x.2013 [Todesstag der E] haben F und M die Kommanditanteile der E im Umfang von jeweils 25 % im Wege der Erbfolge erlangt. Eine abweichende Vereinbarung im Sinne des § 177 HGB hat das FG nicht festgestellt. Mithin waren im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung zwischen dem Insolvenzverwalter sowie F und M am 19.09.2014 die Kommanditistin D mit einer Kommanditeinlage von 2.556,46 € (50 %) sowie die Kommanditisten F und M mit Kommanditeinlagen von jeweils 1.278,23 € (25 %) an der Klägerin beteiligt.
- 27** Vor diesem Hintergrund konnte der Insolvenzverwalter die Kommanditanteile der S nicht (wirksam) auf F und M übertragen. Die Gesellschafter-Erben hielten bereits jeweils 25 % der Anteile. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Zahlung von 50.000 € in die Insolvenzmasse nicht zu einem Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmerteilanteils im Sinne des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG geführt hat. Es fehlt an der entgeltlichen

Übertragung eines Mitunternehmerteilanteils auf einen anderen Rechtsträger (zum Begriff der Veräußerung s. BFH-Urteil vom 22.09.1992 - VIII R 7/90, BFHE 170, 29, BStBl II 1993, 228).

- 28** 2. Hingegen hat die Vorinstanz die Zahlung von 50.000 € zu Unrecht als Sonderbetriebsausgaben der Mitunternehmer F und M berücksichtigt und den Gewerbeertrag der Klägerin entsprechend gemindert. Das FG-Urteil ist daher aufzuheben, soweit es die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2014 betrifft.
- 29** a) Bei der Klägerin handelt es sich um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Ihr Betrieb unterliegt daher nach § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unabhängig von der Art der ausgeübten Tätigkeit der Gewerbesteuer (vgl. nur BFH-Urteil vom 09.03.2023 - IV R 25/20, BFHE 279, 545, BStBl II 2023, 836, Rz 12). Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 Satz 1 GewStG).
- 30** b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehören zum Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft nicht nur die im Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen) der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter. Vielmehr zählen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG hierzu auch Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder die zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft eingesetzt werden (Sonderbetriebsvermögen II; vgl. nur BFH-Urteil vom 20.04.2023 - IV R 20/20, BFHE 280, 229, Rz 42, m.w.N.).
- 31** Zu den gewerblichen Einkünften des Gesellschafters einer Personengesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Mitunternehmerschaft) gehören auch alle Einnahmen und Betriebsausgaben, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Personengesellschaft haben. Sie sind bei ihm als Sonderbetriebseinnahmen oder Sonderbetriebsausgaben zu erfassen (BFH-Urteile vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 18; vom 17.03.2021 - IV R 20/18, BFHE 272, 440, BStBl II 2021, 904, Rz 24). Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (z.B. BFH-Urteil vom 22.03.2022 - IV R 13/18, BFHE 276, 139, BStBl II 2022, 656, Rz 40).
- 32** Auch Abfindungszahlungen für einen "lästigen Gesellschafter" stellen Aufwand im Zusammenhang mit der Begründung beziehungsweise Stärkung der eigenen Beteiligung dar, der dem Bereich des Sonderbetriebsvermögens II zuzuordnen ist (BFH-Urteil vom 30.03.1993 - VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706, unter II.1.c bb [Rz 31]).
- 33** c) Das FG hat die Vereinbarung zwischen dem Insolvenzverwalter sowie F und M vom 19.09.2014 als entgeltliche Freigabe des gesamten Kommanditanteils aus der Insolvenzmasse "S" beurteilt und die streitige Zahlung als Sonderbetriebsausgabe angesehen.
- 34** Die Zahlung habe zum einen die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters im Hinblick auf die F und M bereits zuzurechnenden Kommanditanteile im Umfang von 24 % beendet, die von S zunächst auf E und sodann auf F und M übergegangen seien. Eine Änderung der steuerlichen Zuordnung der Anteile sei damit nicht verbunden gewesen.
- 35** Zum anderen seien die weiteren Kommanditanteile im Umfang von 12 % (gemeint sein dürften 24 % [2 x 12 %]), die von S auf D übergegangen seien, von der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters befreit worden. Durch die Vereinbarung vom 19.09.2014 oder zeitlich vor- oder nachgelagert habe D die ihr zuzurechnenden Anteile aus der Erbschaft "S" an F und M übertragen wollen. Dies ergebe sich aus der Mitzeichnung der Handelsregisteranmeldung durch D; hierin liege jedenfalls eine Genehmigung der Abtretung. Darin sei jedoch keine entgeltliche Übertragung zu sehen, sondern eine unentgeltliche Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG. D habe kein Entgelt erlangt und sei von keiner Schuld befreit worden.
- 36** Vor diesem Hintergrund stelle die Zahlung von je 25.000 € Sonderbetriebsausgaben dar. Die Aufwendungen seien durch die Sphäre der Personengesellschaft veranlasst, da sie dazu gedient hätten, die Verwaltungs- und

Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters im Hinblick auf die gesamte Insolvenzmasse aufzuheben. Hingegen lägen keine Anschaffungskosten in Gestalt von Aufwendungen zur Beseitigung von Nutzungseinschränkungen vor.

- 37** d) Dies hält revisionsrechtlicher Prüfung --soweit das FG Sonderbetriebsausgaben der Mitunternehmer angenommen hat-- nicht stand.
- 38** aa) Gemäß § 118 Abs. 2 FGO ist der BFH an die in dem angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht sind. Auch die Auslegung von Verträgen gehört zu den tatsächlichen Feststellungen im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO, deren Vornahme dem FG obliegt. Werden --wie im Streitfall-- in der Revisionsbegründung keine Verfahrensrügen erhoben, kann die Bindungswirkung der Würdigung des FG nur dann entfallen, wenn die Vorinstanz gesetzliche Auslegungsregeln verletzt, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen oder die Grenzen der freien Beweiswürdigung überschritten hätte. Ist dies nicht der Fall, bindet die Vertragsauslegung des FG das Revisionsgericht schon dann, wenn sie lediglich möglich, nicht aber zwingend ist (z.B. BFH-Urteil vom 09.02.2023 - IV R 23/20, Rz 30, m.w.N.).
- 39** bb) Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, die Vereinbarung zwischen dem Insolvenzverwalter sowie F und M sei als entgeltliche Freigabe des gesamten im Wege der Erbfolge übergegangenen Kommanditanteils der S zu beurteilen, aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden. Sie erscheint zumindest möglich. Zwar deutet der Wortlaut der Vereinbarung vom 19.09.2014 auf ein Veräußerungsgeschäft hin. Vor dem Hintergrund des laufenden Nachlassinsolvenzverfahrens liegt die Annahme einer "erkauften" insolvenzrechtlichen Freigabe durch den Insolvenzverwalter allerdings nahe.
- 40** cc) Soweit das FG (zusätzlich) eine unentgeltliche Übertragung von Kommanditanteilen von D auf F und M (im Umfang von jeweils 12 %) angenommen hat, kann der Senat offenlassen, ob er dem folgen könnte. In der Zahlung durch F und M ist jedenfalls --entgegen dem Vorbringen des FA im Revisionsverfahren-- kein Entgelt für die Übertragung der Kommanditanteile zu sehen, denn D hat keine Gegenleistung für die Übertragung ihres Kommanditanteils erhalten.
- 41** dd) Allerdings vermag der Senat der Würdigung der Vorinstanz, die Zahlung von 50.000 € sei durch die Beteiligung von F und M an der Personengesellschaft veranlasst, so dass sie als Sonderbetriebsausgabe abgezogen werden könne, nicht zu folgen.
- 42** Die Zahlung an den Insolvenzverwalter diene nicht der Stärkung der Kommanditbeteiligungen. F und M wollten mit der Zahlung in die Insolvenzmasse die mit der Nachlassinsolvenz verbundenen Einschränkungen beseitigen. Hierin hat das FG zu Unrecht eine durch das Beteiligungsverhältnis veranlasste Zahlung gesehen. Denn der Erbfall als solcher (BFH-Urteil vom 17.06.1999 - III R 37/98, BFHE 189, 123, BStBl II 1999, 600) und auch die Nachlassinsolvenz sind private Vorgänge. Verwendet der Gesellschafter-Erbe seinen Gewinnanteil, um (private) Nachlassverbindlichkeiten zu begleichen, handelt es sich dabei um privat veranlasste Aufwendungen; sie sind der Ebene der (steuerlich unbeachtlichen) Einkommensverwendung zuzurechnen. Entsprechendes gilt, wenn der Nachlassinsolvenzverwalter Gewinnanteile zur Masse zieht. Im Fall einer entgeltlichen Freigabe wie im vorliegenden Fall kann nichts anderes gelten. Es handelt sich um eine Einmalzahlung zur "Ablösung" der mit der Nachlassinsolvenz verbundenen Einschränkungen des Gesellschafters, die ertragsteuerlich genauso zu behandeln ist wie die laufende Abführung des Gewinnanteils an den Nachlassinsolvenzverwalter (Einkommensverwendung). Das FA hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Zahlung bei wirtschaftlicher Betrachtung der Tilgung von Nachlassverbindlichkeiten diene. Diese private Veranlassung überlagert eine mit der Zahlung gegebenenfalls einhergehende Förderung des Beteiligungsverhältnisses.
- 43** Die Aufwendungen sind auch nicht mit Abfindungszahlungen an einen "lästigen Gesellschafter" (s. zuletzt BFH-Urteil vom 04.04.2023 - IV R 19/20, Rz 53) vergleichbar. Solche Zahlungen dienen der Stärkung der eigenen Beteiligung des leistenden Gesellschafters und betreffen damit unmittelbar das Beteiligungsverhältnis; die gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechte des "lästigen Gesellschafters" sollen ausgeschlossen beziehungsweise eingeschränkt, die des leistenden Gesellschafters gestärkt werden. Im Streitfall geht es aber allein darum, den eigenen Gewinnanteil als mit der Beteiligung verbundenes Vermögensrecht "behalten zu dürfen".
- 44** 3. Die Sache ist spruchreif. Der BFH entscheidet in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage wegen Gewerbesteuermessbetrags 2014 ist nur teilweise begründet. Der Bescheid über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2014 ist --insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 03.07.2017--

dahingehend zu ändern, dass der Gewerbeertrag nur um den Veräußerungsgewinn in Höhe von 550.053 € gemindert wird. Im Übrigen ist die Klage als unbegründet abzuweisen.

- 45** 4. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 und 3 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de