

## Urteil vom 28. September 2017, IV R 51/15

### Berücksichtigung von Anschaffungskosten eines Oberpersonengeschafters für den Erwerb des Anteils nach Umwandlung der Unterpersonengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2017:U.280917.IVR51.15.0

BFH IV. Senat

UmwStG § 4 Abs 6, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, GG Art 3 Abs 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 60 Abs 3, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Düsseldorf, 24. November 2015, Az: 15 K 666/14 G,F

### Leitsätze

NV: Das Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 steht der Berücksichtigung der Anschaffungskosten eines Oberpersonengeschafters, der seinen Kommanditanteil an der Oberpersonengesellschaft erst nach erfolgter formwechselnder Umwandlung der Unterpersonengesellschaft erworben hat, bei Veräußerung seines Anteils nicht entgegen.

### Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 25. November 2015 15 K 666/14 G,F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

A.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin; Objektgesellschaft) bestand zunächst in der Rechtsform einer GmbH (B-GmbH) mit einem Stammkapital von 25.000 €. Sie erwarb bzw. errichtete eine Immobilie in X zu Teilerstellungskosten von ... Mio. €, die sie fremdfinanzierte. Einzige Gesellschafterin der Klägerin war damals die D-GmbH.
- 2** Im Jahr 2002 erwarb die E-GmbH & Co. KG (im Folgenden: Fondsgesellschaft) von der D-GmbH 94,8 % der Anteile an der Klägerin zu einem Kaufpreis von ... €. Die Fondsgesellschaft finanzierte den Kaufpreis fremd. Kommanditisten der Fondsgesellschaft waren damals die G-GmbH sowie die F-GmbH mit Kommanditanteilen von je 15.000 €.
- 3** Mit Wirkung zum 2. Januar 2003 wurde die Klägerin (Objektgesellschaft) formwechselnd in eine GmbH & Co. KG umgewandelt; sie führte die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu Buchwerten fort.
- 4** Im Jahr 2003 fielen weitere Herstellungskosten der Immobilie an, die die Klägerin fremdfinanzierte.
- 5** Mit "KG-Beteiligungskauf- und -übertragungsvertrag" vom 5. Mai 2003 erwarb die A-GmbH die Kommanditanteile der F-GmbH und der G-GmbH zum Kaufpreis von insgesamt 30.000 €.
- 6** Mit "KG-Beteiligungskauf- und -übertragungsvertrag" vom 10. Oktober 2003 erwarb die H-GmbH die Hälfte des Kommanditanteils der A-GmbH zu einem Kaufpreis von 1 €. Mit Treuhandvertrag vom 12. Oktober 2003

vereinbarten die A-GmbH und die H-GmbH, dass Letztere den erworbenen Kommanditanteil treuhänderisch für die A-GmbH halte.

- 7** Mit "KG-Beteiligungskauf- und -übertragungsvertrag" vom 28. Dezember 2004 veräußerte die A-GmbH ihren (verbliebenen) Kommanditanteil zum Kaufpreis von 15.000 € an die I-GmbH & Co. KG.
- 8** Unter dem 15. Dezember 2005 wurden mehrere Verträge geschlossen:
  - Die I-GmbH & Co. KG übertrug ihren Kommanditanteil auf die A-GmbH zum Kaufpreis von 15.000 € zurück. Im gleichen Vertrag wurden der Treuhandvertrag mit der H-GmbH aufgehoben und der von dieser treuhänderisch gehaltene Kommanditanteil an der Fondsgesellschaft an die A-GmbH übertragen; ein Kaufpreis war für diese Rückübertragung nicht geschuldet.
  - In einem weiteren Vertrag trat die Komplementärin der Fondsgesellschaft aus dieser aus, so dass das Vermögen der Fondsgesellschaft der A-GmbH als deren alleiniger Kommanditistin anwuchs und diese statt der Fondsgesellschaft mit einem Anteil von 94,8 % Kommanditistin der Klägerin (Objektgesellschaft) wurde.
  - Ebenfalls mit Vertrag vom 15. Dezember 2005 verkaufte die A-GmbH ihre Kommanditanteile an der Klägerin zu einem Kaufpreis von je ... € an die J-AG und an die K-Bank.
- 9** In einer Ergänzungsbilanz für die A-GmbH zum 15. Dezember 2005 aktivierte die Klägerin einen "Ausgleichsposten aus Anschaffungskosten des angewachsenen Kommanditanteils" in Höhe von ... € und passivierte in gleicher Höhe einen "Zugang aufgrund Anwachsung". Zudem erklärte sie einen (tarifbegünstigten) Veräußerungsgewinn der Fondsgesellschaft in Höhe von ... €.
- 10** Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung ließ der Prüfer bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns der A-GmbH den in die Ergänzungsbilanz der A-GmbH bei der Klägerin eingestellten Betrag von ... € im Streitjahr 2005 außer Ansatz und kam zu einem Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €, den er der A-GmbH zurechnete.
- 11** Im Streitjahr 2007 veräußerte die Klägerin die Immobilie. Bei Berechnung des Veräußerungsgewinns zog der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Betrag von ... €, den er 2005 --im Gegenzug zu der bei der Klägerin angesetzten Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von ... €-- je hälftig für die beiden neuen Gesellschafter (J-AG und K-Bank) in deren Ergänzungsbilanzen als Kapitalausgleichsposten eingestellt hatte, nicht ab.
- 12** Das FA erließ am ... 2012 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 2005 und 2007 und am ... 2012 geänderte Gewerbesteuerermessbescheide für 2005 und 2007. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidungen vom ... 2014).
- 13** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 25. November 2015 15 K 666/14 G,F ab. Für die ehemalige Fondsgesellschaft sei im Veranlagungszeitraum 2003 gemäß § 4 Abs. 4 Sätze 1 und 3 des Umwandlungssteuergesetzes in seiner damaligen Fassung (UmwStG) ein Übernahmeergebnis zu ermitteln gewesen, weil für ihre Beteiligung als wesentlich beteiligte Gesellschafterin der GmbH (94,8 %) nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) die Einlagefiktion nach § 5 Abs. 2 UmwStG gegolten habe. Aus der Gegenüberstellung der Wirtschaftsgüter, die nach Wahl der Buchwertfortführung durch die GmbH nach § 3 Satz 1 UmwStG auf die übernehmende GmbH & Co. KG übergegangen seien, und den höheren Anschaffungskosten der fiktiv eingelegten Beteiligung der Fondsgesellschaft an der GmbH habe sich ein Übernahmeverlust ergeben. Er sei nach § 4 Abs. 6 UmwStG steuerlich ohne Auswirkung geblieben. Dieser Verlustausschluss wirke uneingeschränkt. Daher könnten die historischen Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Gewinns der A-GmbH aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils im Streitjahr 2005 nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Abweichendes sei auch nicht unter Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips geboten. Denn dieses gebiete nicht, den Anschaffungsaufwand bei Festsetzung der Steuer im Rahmen der Veranlagung zum Vorgang der Anteilsveräußerung steuermindernd zu berücksichtigen. Im Jahr der Anteilsveräußerung (Streitjahr 2005) habe die Klägerin keinen erwerbssichernden Aufwand getragen; der Aufwand sei bereits im Jahr der Anschaffung des Anteils an der GmbH im Jahr 2002 getätigt worden. Zudem beruhe die vorliegende Situation auf der Wahl der Buchwertfortführung. Zu Recht habe das FA den Gewerbesteueraufwand aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils auch nicht der A-GmbH, sondern unmittelbar der Klägerin zugerechnet. Denn diese schulde die Gewerbesteuer.
- 14** Zu Recht habe das FA im Streitjahr 2007 den jeweils hälftig bei den neuen Gesellschaftern J-AG und K-Bank eingestellten Kapitalausgleichsposten von insgesamt ... € nicht als deren zusätzliche Anschaffungskosten für das

Grundstück behandelt und dementsprechend nicht bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Immobilie in Abzug gebracht.

- 15** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht.
- 16** Sie beantragt,  
das angefochtene FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom ... 2014 aufzuheben und den Bescheid für 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG vom ... 2012 und den Gewerbesteuerermessbescheid 2005 vom ... 2012 dahin zu ändern, dass der Veräußerungsgewinn der A-GmbH mit ... € festgestellt wird,  
hilfsweise,  
das angefochtene FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom ... 2014 aufzuheben und den Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG vom ... 2012 und den Gewerbesteuerermessbescheid 2007 vom ... 2012 dahin zu ändern, dass für die J-AG und die K-Bank jeweils Verluste in Höhe von ... € aus der Auflösung ihrer Kapitalergänzungsbilanzen berücksichtigt werden.
- 17** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 18** Die Revision ist begründet. Das vorinstanzliche Urteil ist, soweit es die Gewinnfeststellung für 2005 betrifft, bereits deshalb aufzuheben, weil das FG es verfahrensfehlerhaft unterlassen hat, die A-GmbH zum Klageverfahren beizuladen (§ 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; dazu B.I.), und soweit es den Gewerbesteuerermessbescheid 2005 betrifft, aufzuheben, weil das FG der Berechnung des Veräußerungsgewinns der A-GmbH einen fehlerhaften Rechtssatz zugrunde gelegt hat (dazu B.II.). Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO), weil die bisherigen Feststellungen des FG nicht ausreichen, um abschließend beurteilen zu können, ob das FA den streitigen Veräußerungsgewinn der A-GmbH, den es im Gewinnfeststellungsbescheid 2005 festgestellt und bei der Ermittlung des Gewerbesteuerermessbetrags 2005 zugrunde gelegt hat, zutreffend ermittelt hat (dazu B.III.). Bei dieser Sachlage kann eine Entscheidung zum Hilfsantrag hinsichtlich der Gewinnfeststellung und des Gewerbesteuerermessbescheids 2007 noch nicht getroffen werden, so dass das FG-Urteil auch insoweit aufzuheben und an das FG zurückzuverweisen ist (dazu B.IV.).
- 19** I. 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).
- 20** 1. Im Streitfall ist --bezogen auf das Streitjahr 2005-- die Höhe des Gewinns streitig, den die A-GmbH aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils an der Klägerin an die J-AG und die K-Bank erzielt hat. Die Ermittlung und die Feststellung der Höhe des Veräußerungsgewinns betrifft die A-GmbH in eigenen Rechten i.S. von § 40 Abs. 2 FGO und geht sie deshalb auch "persönlich" i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO an. Der A-GmbH steht daher gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid, in dem ein ihr zuzurechnender Veräußerungsgewinn festgestellt wird, eine eigene Klagebefugnis zu. Da sie gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2005 nicht selbst Klage erhoben hat, war sie zu diesem Verfahren notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO).
- 21** 2. Das Unterlassen der notwendigen Beiladung durch das FG begründet einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen ist und deren Einhaltung nicht der Disposition der Beteiligten unterliegt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Mai 2013 IV R 21/10, m.w.N.). Auch wenn dieser Verfahrensfehler nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO im Revisionsverfahren geheilt werden kann, übt der Senat das ihm insoweit zustehende Ermessen dahin aus, dass er die Sache an die Vorinstanz zurückverweist und dieser die Nachholung der unterbliebenen Beiladung überträgt. Dafür spricht im Streitfall insbesondere, dass der Zweck einer Beiladung im Revisionsverfahren, eine Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz aus Gründen der Verfahrensökonomie und der Verfahrensbeschleunigung zu vermeiden, nicht erreicht werden kann. Denn das

angefochtene Urteil ist hinsichtlich der Gewinnfeststellung 2005 auch aus anderen Gründen aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (dazu B.II.).

- 22** II. Das angefochtene Urteil ist, soweit es das Streitjahr 2005 betrifft, aufzuheben, weil das FG zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass die Anschaffungskosten der A-GmbH für den Erwerb ihres Kommanditanteils an der Fondsgesellschaft bei der Veräußerung ihres Kommanditanteils an der Klägerin nach § 16 EStG schon deshalb nicht zu berücksichtigen seien, weil das Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG einer Berücksichtigung der "historischen Anschaffungskosten des GmbH-Anteils" entgegenstehe. Insoweit hat das FG übersehen, dass die A-GmbH den Anteil an der Fondsgesellschaft erst erworben hat, nachdem der Formwechsel der Klägerin, an der die Fondsgesellschaft ihrerseits beteiligt war, von einer GmbH in eine GmbH & Co. KG vollzogen war. Nicht sie hat die Anschaffungskosten des GmbH-Anteils getragen, die nach § 4 Abs. 6 UmwStG infolge der formwechselnden Umwandlung zu Buchwerten steuerlich außer Ansatz bleiben, sondern die F-GmbH und die G-GmbH, die sowohl im Zeitpunkt des Erwerbs der GmbH-Anteile an der B-GmbH als auch im Zeitpunkt der Umwandlung der B-GmbH in die Klägerin vermögensmäßig an der Fondsgesellschaft beteiligt waren. Die A-GmbH hat, worauf die Klägerin zutreffend hinweist, erst nach erfolgter Umwandlung einen Kommanditanteil an der Fondsgesellschaft erworben.
- 23** 1. Für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, wie er im Streitfall im Jahr 2003 von der B-GmbH in die Klägerin erfolgt ist, gelten gemäß § 1 Abs. 3, § 14 Satz 1 UmwStG die Vorschriften der §§ 3 bis 8 UmwStG entsprechend. Infolge des fingierten Vermögensübergangs ergibt sich ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft. Buchwert ist dabei der Wert, mit dem die Anteile nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in einer für den steuerlichen Übertragungstichtag aufzustellenden Steuerbilanz anzusetzen sind oder anzusetzen wären (§ 4 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG). Gehören an dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an der übertragenden Körperschaft zum inländischen Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft, so ist der Gewinn so zu ermitteln, als seien die Anteile an diesem Stichtag zum Buchwert in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft überführt worden (§ 5 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Ergibt sich danach bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses ein Übernahmeverlust, bleibt er nach § 4 Abs. 6 UmwStG außer Ansatz.
- 24** 2. § 4 Abs. 6 UmwStG ist verfassungsgemäß (BFH-Urteile vom 5. November 2015 III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, und vom 12. Juli 2012 IV R 39/09, BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728; ferner BFH-Urteil vom 22. Oktober 2015 IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, zu § 4 Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes 2006). Die Regelung führt in einem Fall wie dem Streitfall dazu, dass der anlässlich der formwechselnden Umwandlung der Untergesellschaft von einer GmbH in eine GmbH & Co. KG entstandene Übernahmeverlust der ehemaligen Anteilseignerin und jetzigen Obergesellschaft steuerlich nicht geltend gemacht werden kann.
- 25** a) Im Streitfall hatte die Fondsgesellschaft den Anteil an der B-GmbH zu einem deutlich über dem Nennwert liegenden Preis erworben und nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit diesem (höheren) Wert als ihren Anschaffungskosten in ihrer Bilanz ausgewiesen. Im Anschluss daran war die B-GmbH zu Buchwerten (§ 3 Satz 1 UmwStG) formwechselnd in eine GmbH & Co. KG, die Klägerin, umgewandelt worden, so dass eine doppelstöckige Personengesellschaft entstand (Klägerin als Untergesellschaft, Fondsgesellschaft als an ihr als Kommanditistin beteiligte Obergesellschaft). Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass für die Fondsgesellschaft nach § 4 Abs. 4, § 5 Abs. 3 UmwStG ein Übernahmeergebnis zu ermitteln war, das infolge der gewählten Umwandlung zum Buchwert (§ 3 Satz 1 UmwStG) aus einem Übernahmeverlust bestand. Ihr Kapitalkonto bei der Klägerin spiegelte nur die Buchwerte der anteilig ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter der Klägerin wider und nicht ihre tatsächlichen ("historischen") Anschaffungskosten. Da der Gesetzgeber die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auch für den Beteiligten, der die Anteile in einem Betriebsvermögen hält, nicht als tauschähnlichen Anschaffungsvorgang versteht, sondern insoweit eine Einlage fingiert (vgl. § 4 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 5 Abs. 3 UmwStG), konnten die Anschaffungskosten auch nicht in eine Ergänzungsbilanz der Fondsgesellschaft bei der Klägerin eingestellt werden (ebenso bereits BFH-Urteil in BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 32, für den i.S. des § 17 EStG Beteiligten). Da die Fondsgesellschaft (Obergesellschaft) die (anteilig) ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter der Klägerin (Untergesellschaft) nur mit den Werten bilanzieren kann, die sich aus den entsprechenden Wertansätzen der Wirtschaftsgüter bei der Untergesellschaft ergeben und in ihrer Gesamtheit dem Kapitalkonto der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft entsprechen, spiegeln sich die tatsächlichen ("historischen") Anschaffungskosten auch nicht mehr in dem entsprechenden Bilanzansatz der Obergesellschaft. Sie sind vielmehr in den Übernahmeverlust eingegangen, der nach § 4 Abs. 6 UmwStG außer Ansatz bleibt.
- 26** b) Ungeachtet der Frage, wie dieser Übernahmeverlust im Streitfall tatsächlich bilanziell abgebildet und im Rahmen

der abgegebenen Feststellungserklärungen steuerlich behandelt und den Veranlagungen zugrunde gelegt wurde, hätte er sich bei zutreffender Handhabung nach § 4 Abs. 6 UmwStG steuerlich nicht auswirken dürfen. Da es sich bei der Fondsgesellschaft um eine Personengesellschaft handelt, hätte der Übernahmeverlust letztlich den an ihr vermögensmäßig beteiligten Gesellschaftern (seinerzeit die F-GmbH und die G-GmbH) zugerechnet werden müssen. Insoweit führt § 4 Abs. 6 UmwStG dazu, dass dieser Verlust, der das Kapitalkonto der Obergesellschafter bei der Obergesellschaft mindert, für die Obergesellschafter gleichwohl weder ausgleichsfähig noch verrechenbar ist. Veräußern nun die Obergesellschafter ihren Anteil an der Obergesellschaft zu einem Preis, der dem tatsächlichen Wert ihrer Beteiligung --d.h. in einem Fall wie dem Streitfall: dem tatsächlichen Wert der ihnen anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft--, entspricht, erzielen sie einen Veräußerungsgewinn, da sich die in diesen Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven infolge der formwechselnden Umwandlung der Untergesellschaft zu Buchwerten nicht im Kapitalkonto der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft und dementsprechend auch nicht im Kapitalkonto der Obergesellschafter bei der Obergesellschaft widerspiegeln. Insoweit wirkt sich an dieser Stelle die durch das Abzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG bewirkte Vernichtung der "historischen" Anschaffungskosten aus.

- 27** 3. Im Streitfall geht es allerdings nicht um die Veräußerung des Anteils eines Obergesellschafter, der bereits im Zeitpunkt der Umwandlung Gesellschafter war (hier: die Veräußerung der Anteile der F-GmbH und der G-GmbH an die A-GmbH), sondern um die Veräußerung des Anteils eines Gesellschafter, der diesen Anteil erst nach erfolgter Umwandlung erworben hat. Die A-GmbH war im Zeitpunkt der Umwandlung der B-GmbH in eine GmbH & Co. KG, die Klägerin (Untergesellschaft), an der an dieser beteiligten Fondsgesellschaft (Obergesellschaft) noch nicht beteiligt. Seinerzeit vermögensmäßig beteiligt waren vielmehr die F-GmbH und die G-GmbH. Nur ihnen konnte ein umwandlungsbedingter Übernahmeverlust der Fondsgesellschaft, der steuerlich nicht zu berücksichtigen war, zugerechnet werden. Sie konnten bei der Veräußerung ihrer Anteile an der Fondsgesellschaft an die A-GmbH die "historischen Anschaffungskosten des Anteils an der B-GmbH" nicht Gewinn mindernd in Abzug bringen. Darin erschöpfte sich der Anwendungsbereich des § 4 Abs. 6 UmwStG. Die Nichtberücksichtigung der Anschaffungskosten der A-GmbH für ihren Mitunternehmeranteil an der Fondsgesellschaft bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung ihres Anteils an der Klägerin, deren Mitunternehmerin sie durch die liquidationslose Vollbeendigung der Fondsgesellschaft geworden war, kann also nicht auf § 4 Abs. 6 UmwStG gestützt werden. Das hat das FG übersehen. Sein Urteil war daher aufzuheben.
- 28** III. Die Sache ist nicht spruchreif. Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob das FA den streitigen Veräußerungsgewinn der A-GmbH in zutreffender Höhe ermittelt hat.
- 29** 1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafter erzielt werden, der als Mitunternehmer des Betriebes i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Veräußerungsgewinn ist in diesen Fällen gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Maßgeblich ist daher die Differenz zwischen den dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto (z.B. BFH-Urteil in BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728, Rz 16). Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Kapitalkonto) ist für den Zeitpunkt des Ausscheidens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 30** 2. Zwischen den Beteiligten allein streitig ist die Höhe des Kapitalkontos der A-GmbH bei der Klägerin im Zeitpunkt ihres Ausscheidens aus dieser. Diese Frage hat das FG --aus seiner Sicht zu Recht-- bislang nicht geprüft und hierzu dementsprechend auch keine Feststellungen getroffen, die es dem Senat ermöglichen würden, diese Prüfung selbst vorzunehmen. Mit der Zurückverweisung der Sache an das FG erhält dieses die Möglichkeit, die erforderlichen Feststellungen zu treffen, um entscheiden zu können, ob und ggf. in welchem Umfang die auf Herabsetzung des festgestellten Veräußerungsgewinns der A-GmbH und entsprechende Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Klägerin gerichtete Klage Erfolg hat. Hierzu muss das FG insbesondere ermitteln, unter welchen Umständen die A-GmbH den Anteil, den sie 2005 veräußert hat, erworben hat, ob sie dabei ein negatives Kapitalkonto übernommen hat, ob in diesem Zusammenhang eine Ergänzungsbilanz aufzustellen war und ob eine solche gebildet wurde.
- 31** IV. Das Urteil ist auch aufzuheben, soweit es über die gesonderte und einheitliche Feststellung 2007 und den Gewerbesteuermessbetrag 2007 entschieden hat. Denn die für 2007 jeweils beantragte Gewinn mindernde Berücksichtigung der in die Ergänzungsbilanzen der J-AG und der K-Bank eingestellten "Ausgleichsposten" in Höhe von jeweils ... € erfolgte nur hilfsweise für den Fall, dass die Klagen hinsichtlich des Jahres 2005 abgewiesen

werden würden. Insoweit war das FG-Urteil, wie dargelegt, jedoch aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Damit liegt noch keine Entscheidung über die Klagen betreffend 2005 vor, so dass auch über die Klagen betreffend 2007 noch nicht entschieden werden kann.

**32** V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)