

# Beschluss vom 07. Juni 2018, IV R 11/14

## Revisionsbegründung zu allen kumulativ entscheidungserheblichen Streitfragen erforderlich

ECLI:DE:BFH:2018:B.070618.IVR11.14.0

BFH IV. Senat

FGO § 120 Abs 3, FGO § 124 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 10. Dezember 2013, Az: 12 K 12136/12

## Leitsätze

NV: Betrifft das Urteil des FG einen einheitlichen Streitgegenstand, bei dem über mehrere Rechtsfragen gestritten wird, die kumulativ im Sinne des Revisionsklägers beantwortet werden müssen, um seinem Klageantrag entsprechen zu können, bedarf die Begründung der Revision einer Darlegung der Gründe, weshalb alle Rechtsfragen im Sinne des Revisionsklägers beantwortet werden müssen. Das gilt auch dann, wenn das FG sein Urteil allein auf die Verneinung einer der Rechtsfragen gestützt hat.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11. Dezember 2013 12 K 12136/12 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die früher unter F-GmbH firmierte, ist eine der beiden ehemaligen Gesellschafterinnen der P-KG. Zugleich ist sie auch deren Rechtsnachfolgerin, weil die zweite Gesellschafterin, die L-GmbH, aus der P-KG ausgeschieden ist. Die L-GmbH wurde anschließend außerdem auf die Klägerin verschmolzen.
- 2** Die P-KG war aufgrund Umwandlungsbeschlusses vom 29. Mai 2001 durch formwechselnde Umwandlung (§§ 190 ff. des Umwandlungsgesetzes in der seinerzeit geltenden Fassung) aus der P-GmbH hervorgegangen. Streitig ist bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der P-KG für das Jahr 2001, wie das bei dem Formwechsel der P-GmbH zur P-KG entstandene Übernahmeergebnis gemäß § 4 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes vom 28. Oktober 1994 (BGBl I 1994, 3267) in dessen im Streitfall noch anzuwendender, durch Art. 5 des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601) geänderter Fassung (UmwStG) zu bemessen ist.
- 3** Der Formwechsel war seinerseits (als "Schritt 6") Teil einer Reihe von gesellschaftsrechtlichen Umgestaltungsmaßnahmen innerhalb der D-Gruppe. Die an der Spitze dieser Gruppe stehende D-AG hat ihren Sitz im Staat X. Alleiniger Anteilseigner der D-AG ist eine in X ansässige natürliche Person. Vor den Umstrukturierungen bestand folgende Beteiligungsstruktur: Die D-AG hielt sämtliche Geschäftsanteile an der ebenfalls in X ansässigen S-AG. Gemeinsam mit der S-AG (diese zu 25 %) war die D-AG (zu 75 %) an der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässigen T-GmbH beteiligt. Unternehmensgegenstand der T-GmbH, die wie alle hier zu betrachtenden Unternehmen der D-Gruppe ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. Oktober bis 30. September hatte, waren die Herstellung von und der Handel mit ... Bei einem Stammkapital von 20 Mio. DM wies die T-GmbH in ihrer Steuerbilanz zum 30. September 1999 ein Eigenkapital von insgesamt ca. 30 Mio. DM aus; der

Wert des Unternehmens wurde zu jenem Zeitpunkt auf etwa ... Mio. DM geschätzt. Die D-AG und die T-GmbH waren zu je 50 % Gesellschafter der K-GmbH mit Sitz in Deutschland. Deren Unternehmensgegenstand entsprach demjenigen der T-GmbH. Zum 30. September 1999 verfügte die K-GmbH über ein Stammkapital von 1 Mio. DM und ein Eigenkapital von insgesamt ca. 2 Mio. DM; ihr Unternehmenswert belief sich auf ca. 70,5 Mio. DM. Mit Kaufvertrag vom 30. September 1999 veräußerte die D-AG ihre Beteiligung an der K-GmbH zu einem Kaufpreis von 35,25 Mio. DM an die T-GmbH.

- 4 Nach dem 30. September 1999 nahm die in Deutschland ansässige P-GmbH ihren Geschäftsbetrieb auf. Alleinige Gesellschafterin der P-GmbH war die T-GmbH. Die P-GmbH befand sich zunächst im Aufbau; ihr Stammkapital von 10 Mio. DM war in Höhe von 5,025 Mio. DM eingezahlt. Im April 2001 erwarb die D-AG eine deutsche Vorratsgesellschaft und benannte diese in die F-GmbH --die Klägerin-- um. Die S-AG erwarb ebenfalls eine deutsche Vorratsgesellschaft, die in die L-GmbH umfirmiert wurde.
- 5 Mit drei notariellen Verträgen vom 22. Mai 2001 wurde sodann die bestehende Beteiligungsstruktur grundlegend umgestaltet: Zunächst verkaufte die T-GmbH ihre an der P-GmbH gehaltenen Anteile (insgesamt 100 %) zu 75 % an die F-GmbH und zu 25 % an die L-GmbH ("Schritt 1"). Der Kaufpreis für die Anteile betrug 3,75 Mio. DM bzw. 1,275 Mio. DM und entsprach damit dem eingezahlten Teil des Stammkapitals (5,025 Mio. DM). In dem Kaufvertrag vereinbarten die Vertragsparteien als "Stichtag für den wirtschaftlichen Übergang" der Geschäftsanteile rückwirkend den 1. Oktober 2000, 0:00 Uhr. Anschließend legte die D-AG ihre an der T-GmbH gehaltenen Anteile (75 %) in die F-GmbH ein; die S-AG legte ihre an der T-GmbH gehaltenen Anteile (25 %) in die L-GmbH ein ("Schritt 2"). Beide Einbringungen erfolgten als sonstige Zuzahlung in das Eigenkapital gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB). Als "Stichtag für den wirtschaftlichen Übergang" der Anteile wurde wiederum der 1. Oktober 2000, 0:00 Uhr, vereinbart. In einem anschließenden "Schritt 3" legte die F-GmbH ihre Anteile an der T-GmbH (75 %) in die P-GmbH ein; die L-GmbH legte von ihren Anteilen an der T-GmbH (25 %) 19 % in die P-GmbH ein und behielt die verbleibenden 6 % im eigenen Vermögen zurück. Die beiden Einlagen erfolgten jeweils zum Verkehrswert als Zuzahlung in das Eigenkapital nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB. Um den hierdurch eingetretenen Vermögensvorteil der L-GmbH auszugleichen, trat die L-GmbH zugleich Anteile an der P-GmbH an die F-GmbH ab, so dass die F-GmbH nunmehr an der P-GmbH 79,72 % hielt, während die L-GmbH lediglich noch mit 20,28 % beteiligt war.
- 6 Mit Beschluss vom 29. Mai 2001 wurde sodann die K-GmbH von ihrer alleinigen Gesellschafterin T-GmbH --unter gleichzeitiger Aufnahme der nicht am Vermögen beteiligten L-GmbH-- formwechselnd in die K-KG umgewandelt ("Schritt 4"). Die T-GmbH wurde alleinige Kommanditistin, die L-GmbH Komplementärin ohne Vermögenseinlage. Der Umwandlung wurde eine Bilanz zum 30. September 2000 (steuerlicher Übertragungstichtag) zugrunde gelegt. Ebenfalls mit Beschluss vom 29. Mai 2001 wandelten anschließend die P-GmbH und die L-GmbH die T-GmbH formwechselnd in die T-KG um ("Schritt 5"). Die P-GmbH wurde alleinige Kommanditistin mit einer Beteiligung von 94 %, die L-GmbH mit einem Vermögensanteil von 6 % Komplementärin der umgewandelten Gesellschaft. Dieser Umwandlung lag eine Bilanz zum 1. Oktober 2000 (steuerlicher Übertragungstichtag) zugrunde. Schließlich wandelten die F-GmbH und die L-GmbH mit Beschluss vom 29. Mai 2001 die P-GmbH formwechselnd in die P-KG um ("Schritt 6"). Einzige Kommanditistin wurde die F-GmbH mit einer Beteiligung von 79,72 %; die Komplementärfunktion übernahm die mit 20,28 % beteiligte L-GmbH. Der Umwandlung lag eine Bilanz zum 2. Oktober 2000 (steuerlicher Übertragungstichtag) zugrunde. Die drei formwechselnden Umwandlungen wurden im Juli bzw. August 2001 in das Handelsregister eingetragen.
- 7 In der steuerlichen Schlussbilanz der P-GmbH bzw. der Eröffnungsbilanz der P-KG wurden die Anteile an der T-KG mit ... € ausgewiesen. Auf den 3. Oktober 2000 aktivierte die P-KG außerdem in Ergänzungsbilanzen zusätzliche Anschaffungskosten für die F-GmbH in Höhe von ... € und für die L-GmbH in Höhe von ... €. Diese Beträge ergaben sich aus der Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 UmwStG in Höhe eines Verlusts von ... €. Bei Aufstellung der Ergänzungsbilanzen auf den 30. September 2001 nahm die P-KG Abschreibungen auf die Aktivposten in Höhe von ... € für die F-GmbH und von ... € für die L-GmbH vor.
- 8 Erklärungsgemäß erging am 12. September 2003 ein unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 der Abgabenordnung (AO) stehender Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2001 für die P-KG, mit dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ./... DM festgestellt wurden.
- 9 Nach einer Betriebsprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses hätten die Einlagen der Anteile an der T-GmbH nicht berücksichtigt

werden dürfen, weil diese nicht mit steuerlicher Wirkung rückwirkend hätten durchgeführt werden können. Dementsprechend hätten auch keine Aufstockungen in Ergänzungsbilanzen nach § 4 Abs. 6 UmwStG vorgenommen werden dürfen. Selbst wenn man die Einlagen aber berücksichtige, seien diese mit einem Sperrbetrag nach § 50c des Einkommensteuergesetzes in seiner damals geltenden Fassung (EStG) behaftet und insoweit nach § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG nicht in das Übernahmeergebnis einzubeziehen.

- 10** Im Anschluss an die Betriebsprüfung erließ das FA am 3. Juni 2009 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2001 für die P-KG, mit dem laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nach Quote verteilt) von ... DM festgestellt wurden.
- 11** Gegen den Bescheid erhob die Klägerin Einspruch, mit dem die Verluste aus den Ergänzungsbilanzen geltend gemacht und auch noch weitere Einwendungen erhoben wurden. Der Einspruch hatte in Bezug auf die Ergänzungsbilanzen keinen Erfolg. Das FA setzte die laufenden Einkünfte (nach Quote verteilt) mit der Einspruchsentscheidung vom 3. April 2012 aber aus anderen Gründen auf ... DM herab und stellte die Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen mit 0 DM fest.
- 12** Mit der Klage verfolgte die Klägerin ihr Ziel weiter, Abschreibungen in Ergänzungsbilanzen einkünftermindernd vornehmen zu können. Sie machte geltend, die Anteile an der T-GmbH seien nach § 5 Abs. 1 UmwStG fiktiv als auf den Umwandlungsstichtag angeschafft zu behandeln und deshalb im Übernahmeergebnis zu berücksichtigen. Die Einbringung der Anteile an der T-GmbH durch die nichtanrechnungsberechtigten Gesellschafter D-AG und S-AG habe zwar zu einem Sperrbetrag nach § 50c EStG geführt. Dieser habe sich aber nicht bei der weiteren Einbringung der Anteile der T-GmbH in die P-GmbH an deren Anteilen fortgesetzt. Soweit der Bundesfinanzhof (BFH) ein Überspringen des Sperrbetrags angenommen habe, sei dies weder vom Wortlaut des § 50c EStG gedeckt noch mit der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar.
- 13** Die Klägerin beantragte in der mündlichen Verhandlung beim Finanzgericht (FG), das Verfahren bis zu einer abschließenden Entscheidung des BFH in dem Verfahren I R 57/12 ruhen zu lassen und hilfsweise den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 3. Juni 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. April 2012 dahingehend zu ändern, dass der bislang festgestellte Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt ... DM um ... DM auf ./... DM herabgesetzt wird.
- 14** Das FG wies die Klage als unbegründet ab. Zwar sei entgegen der Auffassung des FA davon auszugehen, dass die Fiktion des § 5 Abs. 1 UmwStG auch für die Anteile an der P-GmbH gelte. Jedoch komme es nicht zu einem Übernahmeverlust und damit zu einer Buchwertaufstockung in Ergänzungsbilanzen, weil der Buchwert der Anteile nicht um den Teilwert der in die P-GmbH eingelegten Anteile an der T-GmbH zu erhöhen sei. Danach komme es auf die Existenz eines Sperrbetrags nach § 50c EStG für die Entscheidung des Rechtsstreits nicht an, weshalb der Antrag auf Ruhen des Verfahrens abzulehnen sei.
- 15** Mit der vom FG zugelassenen Revision macht die Klägerin weiter geltend, dass Ergänzungsbilanzverluste zu berücksichtigen seien. Sie rügt, dass das Urteil des FG auf einer Verletzung von § 14 Satz 2, § 2 und § 5 Abs. 1 UmwStG beruhe. In Bezug auf einen Sperrbetrag nach § 50c EStG erläutert die Klägerin in der Revisionsbegründung, die Umwandlungsvorgänge seien gestaffelt vorgenommen worden, um die sonst durch Sperrbeträge nach § 50c EStG ausgeschlossene Buchwertaufstockung zu erreichen. Da das FG seine Entscheidung auf den vorgreiflichen Punkt des Rückbezugs der Buchwerterhöhung gestützt habe und deshalb nicht auf die Berücksichtigung eines Sperrbetrags bei der Berechnung des Übernahmeergebnisses habe eingehen müssen, sei auch die Begründung der Revision nur hinsichtlich des vorgreiflichen Punkts relevant. Nach Hinweis des Senats auf Zweifel an der Zulässigkeit der Revision hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 1. Juni 2018 umfangreich zur Anwendung des § 50c EStG vorgetragen. Die Voraussetzungen des § 50c Abs. 7 EStG seien seinem Wortlaut nach nicht erfüllt. Außerdem verstoße die Vorschrift entgegen der Rechtsprechung des BFH gegen Unionsrecht. Wenn die Vorschrift für anwendbar gehalten werde, seien zur Höhe des Sperrbetrags noch Feststellungen zu treffen.
- 16** Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Bescheid für den Veranlagungszeitraum 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 3. Juni 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. April 2012 dahingehend zu ändern, dass der bislang festgestellte Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt ... DM um ... DM auf ./... DM herabgesetzt wird, hilfsweise das Verfahren an die Vorinstanz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

- 17** Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist unzulässig und war deshalb gemäß § 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss zu verwerfen.
- 19** 1. Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Begründung der Revision die Angabe der Revisionsgründe in Gestalt einer bestimmten Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt.
- 20** a) Der Zweck der Begründungspflicht, das Revisionsgericht zu entlasten und bei seiner Arbeit zu unterstützen (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteil vom 17. Mai 2017 VI R 1/16, BFHE 258, 365, BStBl II 2017, 1073, Rz 22, m.w.N.), erfordert, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lässt, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Insoweit muss der Revisionskläger im Einzelnen und in Auseinandersetzung mit der Argumentation des FG dartun, welche Ausführungen der Vorinstanz aus welchen Gründen unrichtig sein sollen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 29. März 2017 VI R 83/14, Rz 7, m.w.N.).
- 21** Betrifft das angefochtene Urteil einen einheitlichen Streitgegenstand und wird über mehrere Rechtsfragen gestritten, deren Beantwortung im Sinne des Revisionsklägers jeweils für sich (alternativ) den Klageantrag stützen kann, reicht es für eine schlüssige Revision aus, wenn mindestens zu einem Streitpunkt eine hinreichend begründete Revisionsrüge vorgetragen wird (BFH-Zwischenurteil vom 26. Juli 2006 X R 43/05, BFH/NV 2007, 55). Innerhalb des damit betragsmäßig schlüssig begründeten Revisionsantrags ist der BFH dann an die geltend gemachten Revisionsgründe nicht gebunden (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO).
- 22** Betrifft das Urteil demgegenüber einen einheitlichen Streitgegenstand, bei dem über mehrere Rechtsfragen gestritten wird, die kumulativ im Sinne des Revisionsklägers beantwortet werden müssen, um seinem Klageantrag entsprechen zu können, bedarf die Begründung der Revision einer Darlegung der Gründe, weshalb alle Rechtsfragen im Sinne des Revisionsklägers beantwortet werden müssen. Das gilt auch dann, wenn --wie im Streitfall-- das FG sein Urteil allein auf die Verneinung einer der Rechtsfragen gestützt hat. Da in einem solchen Fall eine Auseinandersetzung mit dem Urteil des FG in Bezug auf von diesem nicht erörterte Streitfragen nicht in Betracht kommt, reicht insoweit die Bezugnahme auf die erstinstanzliche Klagebegründung aus, wenn diese schlüssige Ausführungen zu der betreffenden Rechtsfrage enthält.
- 23** b) Im Streitfall hat die Klägerin innerhalb der Revisionsbegründungsfrist (§ 120 Abs. 2 FGO) danach keine ausreichende Begründung für ihr Revisionsbegehren geliefert.
- 24** aa) Dem Antrag der Klägerin auf Feststellung der begehrten Verluste kann nur entsprochen werden, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 UmwStG für eine Aufstockung in Ergänzungsbilanzen erfüllt sind. Dies erfordert positiv, dass ein Übernahmeverlust entstanden ist, und negativ, dass der Übernahmeverlust nicht nach § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG um einen Sperrbetrag nach § 50c EStG zu mindern ist. Eine antragsgemäße Entscheidung setzt voraus, dass beide Streitfragen kumulativ zugunsten der Klägerin beantwortet werden. Die Revisionsbegründung hätte demnach schlüssige Ausführungen zu beiden Streitfragen erfordert.
- 25** bb) Die Revisionsbegründungsschrift der Klägerin enthielt jedoch keine schlüssigen Ausführungen zur Anwendbarkeit des § 50c EStG. Anders, als die Klägerin jetzt geltend macht, enthält der Schriftsatz auch keinerlei Bezugnahme auf die erstinstanzliche Klagebegründung. Vielmehr heißt es ausdrücklich, eine Begründung sei nur hinsichtlich der ersten und vom FG behandelten Streitfrage relevant.
- 26** Die nachträglich im Schriftsatz vom 1. Juni 2018 gemachten Ausführungen zur Anwendung des § 50c EStG erfüllen ohne Zweifel die Anforderungen an eine schlüssige Revisionsbegründung. Sie können der Revision aber nicht zur Zulässigkeit verhelfen, weil sie weit nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist eingegangen sind.
- 27** Entgegen der Auffassung der Klägerin kann die Revision nicht deshalb als zulässig angesehen werden, weil der angekündigte Revisionsantrag nur vor dem Hintergrund verständlich ist, dass das negative Übernahmeergebnis

nicht um einen Sperrbetrag nach § 50c EStG vermindert wird. Revisionsantrag und Angabe der Revisionsgründe sind nebeneinander erforderlich, wie sich aus deren jeweils eigenständiger Nennung in § 120 Abs. 3 Nrn. 1 und 2 FGO ergibt. Der Revisionsantrag kann danach die Darlegung der Revisionsgründe nicht ersetzen, sondern ist vielmehr unschlüssig, soweit er von der Revisionsbegründung nicht getragen wird.

- 28** 2. Mangelt es an einer ordnungsgemäßen Begründung der Revision, ist die Revision unzulässig (§ 124 Abs. 1 FGO). Sie ist dann durch Beschluss zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 FGO). Nach einer mündlichen Verhandlung ergeht der Beschluss in der Besetzung mit fünf Richtern (§ 10 Abs. 3 Halbsatz 1 FGO).
- 29** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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