
Datum: 04.12.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1072/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1204.10K1072.01.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand:

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob durch die Übertragung von Anteilen an der B GmbH in das Gesamthandsvermögen der J GmbH & Co. KG bei der Klägerin ein Gewinn entstanden ist.
- 3 Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Sie war im Streitjahr 1985 zu 50 % an dem Stammkapital der B GmbH in Höhe von 1.000.000,-- DM beteiligt. Die andere Hälfte hielt die M AG. Die Klägerin hatte ihre Beteiligung an der B GmbH in ihrer Bilanz zum 31.12.1984 mit DM 732.970,-- bilanziert.
- 4 Die Klägerin und die M AG waren zu je 1/2 an der M AG/K KG Gesellschaft bürgerlichen Rechts beteiligt. Alle Beteiligten gingen zumindest bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens, das dem jetzt zu entscheidenden Klageverfahren vorangegangen ist, davon aus, dass zwischen der GbR und der GmbH ein körperschaftsteuerliches Organschaftsverhältnis bestand. Der jeweilige Jahresüberschuß der GmbH wurde entsprechend dem Ergebnisabführungsvertrag vom 18./19. Dezember 1974 an die GbR abgeführt und dort im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung auf die Klägerin und die M AG weiterverteilt. Wegen der Einzelheiten wird auf den vorgenannten Ergebnisabführungsvertrag Bezug genommen.
- 5 Die Klägerin und die M AG waren des weiteren zu je 1/2 alleinige Kommanditisten der J KG mit einer Kommanditeinlage von je 3,5 Mio DM und alleinige Gesellschafter der persönlich haftenden Gesellschafterin der J KG.

Mit Einbringungsvertrag vom 26. Juni 1985, auf den Bezug genommen wird, brachten die Klägerin und die M AG ihre Anteile an der B GmbH zum Nennwert von je 500.000,-- DM gegen Erhöhung ihrer Kommanditeinlagen auf jeweils 4 Mio. DM in die J KG ein. Die Eintragung im Handelsregister erfolgte am 1. Oktober 1985. Die Übertragung erfolgte zu Buchwerten.

Mit notarieller Urkunde vom 5. Juli 1985 veräußerte die Klägerin ihre Beteiligung an der J KG an die M AG zum Kaufpreis von insgesamt 151 Mio. DM. Der sich für die Klägerin hieraus ergebende Gewinn wurde bei der J KG als (begünstigter) Veräußerungsgewinn erklärt und festgestellt. 7

Im Rahmen einer Außenprüfung bei der Klägerin wurde die Einbringung zu Buchwerten nicht anerkannt und bei der Klägerin ein Gewinn aus der Übertragung der Anteile an der B GmbH auf die J KG in Höhe von DM 7.146.050,-- ermittelt. Wegen der zwischen den Beteiligten unstreitigen Berechnung wird auf Tz. 32 Buchst. ff. und die Anlage 7 des Betriebsprüfungsberichts vom 21. Dezember 1989 Bezug genommen. 8

Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erkannte die zivilrechtliche Gestaltung wegen § 42 AO nicht an. 9

Den gegen den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheid vom 14. Dezember 1987 eingelegten Einspruch wies er in diesem Punkt als unbegründet zurück. In der Einspruchsentscheidung vom 8. Februar 1993, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, führte er hierzu im wesentlichen aus: 10

Die zivilrechtliche Gestaltung des Einbringungsvorgangs der B GmbH Anteile in die J KG könne steuerlich nicht anerkannt werden, weil hierin ein Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten zu sehen sei. Der Argumentation der Klägerin, bei diesen Anteilen handele es sich um notwendiges Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der J KG könne nicht gefolgt werden. 11

Mit der Klage trägt die Klägerin vor: 12

Der Geschäftsanteil an der B GmbH habe seit 1972 zu ihrem Sonderbetriebsvermögen bei der J KG gehört, so dass aus der Übertragung in deren Gesamthandsvermögen bei ihr kein Gewinn angefallen sei. Ob ein Organschaftsverhältnis vorliege, sei unerheblich. Ein solches schließe die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen II bei der J KG jedenfalls nicht aus. Die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen II bei der J KG ergebe sich aus folgendem: 13

In den 50iger und 60iger Jahren hätten die späteren Gesellschafter der J KG Azythelen-Werke betrieben. Die B GmbH sei dabei in den 50iger Jahren errichtet worden, um das vorhandene Absatzgebiet speziell im Großraum I einschließlich T, U und X gegen die regional starke Konkurrenz von N durch eine rechtlich selbständige Gesellschaft abzusichern. Das vorgesehene Verkaufsgebiet der B GmbH sei zu diesem Zweck einschließlich der zu beliefernden Vertragskunden aus dem Kundenstamm der bestehenden ...-Werke der beiden Gesellschafter entnommen worden. Die B GmbH sei somit von Anfang an rechtlich verselbständigter Bestandteil des alten Geschäftsbetriebs der Gesellschafter gewesen, da sie letztlich aus dem ...geschäft der Altgesellschafter entstanden sei. Mit der Neustrukturierung des ...-Geschäfts im Jahre 1972 seien die rechtlich unselbständigen ...-Werke der Klägerin und der M AG in der J KG zusammengefaßt worden. Gründe für die Aufrechterhaltung der B GmbH als selbständige juristische Person hätten zu diesem Zeitpunkt zwar nicht mehr bestanden. Da die GmbH aber bereits als eine rechtlich selbständige Einheit firmiert habe, 14

habe auch kein unmittelbarer Anlaß bestanden, die von der M AG und der Klägerin gehaltenen Anteile zivilrechtlich in die J KG einzubringen, zumal der wirtschaftliche Verbund aller ...-Werke unverändert fortbestanden habe.

Es sei zu beachten, dass die Buchhaltung sowie die sonstigen kaufmännischen Geschäftsangelegenheiten der B GmbH stets über die J KG abgewickelt worden seien. Weiterhin habe bei der Geschäftsführung von B GmbH und J KG hinsichtlich verschiedener Personen Personalunion bestanden. 15

Die Einbringung der B GmbH -Anteile in die J KG sei erst 1985 zivilrechtlich nachvollzogen worden. 16

Aus der Sachverhaltsdarstellung werde deutlich, dass bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung alle ...-Werke eine Einheit gebildet hätten. Lediglich ein Werk (die B GmbH) sei aus historischen Gründen rechtlich selbständig geblieben. Die GmbH-Anteile hätten somit aus steuerlicher Sicht seit 1972 notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer im Rahmen der J KG dargestellt, da sie unmittelbar dem Betrieb der J KG zu dienen bestimmt und geeignet gewesen seien. 17

Die Klägerin beantragt, 18

unter Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1985 vom 4. Juni 1993 die Einkünfte mit der Maßgabe neu festzustellen, dass der laufende Gewinn um DM 7.146.050,00 gemindert wird. 19

Der Beklagte beantragt 20

Klageabweisung. 21

Die Beigeladenen haben keinen eigenen Antrag gestellt. 22

Die Klägerin hat den während des Klageverfahrens ergangenen Gewinnfeststellungsänderungsbescheid vom 4. Juni 1993 gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens gemacht. Der Änderungsbescheid berührt die zwischen den Beteiligten streitige Frage nicht. 23

Der Senat hat die zwischenzeitlich aus der Klägerin ausgeschiedenen Gesellschafter bzw. deren Rechtsnachfolger mit Beschluss vom 12. Juni 2002 gemäß § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren beigeladen. 24

Entscheidungsgründe: 25

Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet. 26

Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid in Gestalt des Änderungsbescheides vom 4. Juni 1993 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. 27

Der Beklagte hat zu Recht aus der Einbringung der Anteile an der B GmbH in das Gesamthandsvermögen der J KG einen Gewinn i.H.v. 7.146.050,- DM ermittelt und diesen bei der Klägerin als laufenden Gewinn erfaßt. 28

29

Die Anteile an der B GmbH befanden sich im Zeitpunkt der Einbringung in die J KG im Betriebsvermögen der Klägerin und gehörten nicht zu deren Sonderbetriebsvermögen bei der J KG (siehe dazu nachfolgend unter I.). Die Anteile konnten auch nicht zum Buchwert aus dem Betriebsvermögen der Klägerin in das Betriebsvermögen der J KG übertragen werden (dazu nachfolgend unter II.).

I. Die Anteile an der B GmbH gehörten nicht zum Sonderbetriebsvermögen der Klägerin bei der J KG. 30

1. Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen waren die Anteile bereits deshalb nicht, weil sie nicht in einer bei der K KG geführten Sonderbilanz, sondern in der von der Klägerin für ihren eigenen Geschäftsbetrieb aufgestellten Bilanz erfaßt waren. 31

2. Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich und wirtschaftlich im Eigentum eines Mitunternehmers stehen, sind notwendiges Sonderbetriebsvermögen, wenn sie dazu geeignet und bestimmt sind, den Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zumindest förderlich sind (Sonderbetriebsvermögen II; ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH -, vgl. z.B. Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00 - Bundessteuerblatt - BStBl - II 2002, 734, 735; Urteil des erkennenden Senats vom 27. Juni 2002 10 K 5679/98, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2002, 1225, 1226; jeweils m.w.N.).

a) Die GmbH-Anteile stellen kein Sonderbetriebsvermögen I. dar. Voraussetzung hierfür wäre nämlich, dass die Anteile der J KG von den Gesellschaftern zur Nutzung überlassen worden wären. Es ist weder von der Klägerin substantiiert dargelegt worden noch erkennbar, dass dies im Streitfall geschehen wäre. Der J war z.B. keine Vollmacht eingeräumt worden, für die Klägerin das aus ihrer Beteiligung herrührende Stimmrecht auf der Gesellschafterversammlung der B GmbH auszuüben; auch stand ihr kein Gewinnbezugsrecht zu. 32

b) Die Anteile stellen jedoch entgegen der Auffassung der Klägerin auch kein Sonderbetriebsvermögen II dar. 33

aa) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut ein Mittel darstellt, um besonderen Einfluss auf die Personengesellschaft auszuüben und damit unmittelbar die Stellung des Mitunternehmers in der Personengesellschaft zu stärken. Die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft kann dabei sowohl dadurch gestärkt werden, dass der Besitz des Wirtschaftsguts für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist, als auch dadurch, dass es der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters selbst dient (vgl. die vorgenannten Urteile des Bundesfinanzhofs und des erkennenden Senats). 34

bb) Zwar spricht im Streitfall einiges dafür, dass es für das Unternehmen der J KG wirtschaftlich vorteilhaft gewesen ist, dass ihre Mitunternehmer die Anteile an der B GmbH hielten. Der Begründung von Sonderbetriebsvermögen II bei der J KG steht aber entgegen, dass die Anteile nach der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Mehrmütterorganschaft (Lehre von der mehrfachen Abhängigkeit, vgl. BFH-Urteile vom 9. Juni 1999 I R 43/97, BStBl II 2000, 695 und I R 37/98, BFH/NV 2000, 347; vom 26. April 2001 IV R 75/99, BFH/NV 2001, 1195) notwendig zum eigenen Betriebsvermögen der Klägerin gehörten; sie konnten kein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Personengesellschaft sein. Dies ergibt sich insbesondere aus den Tatbestandsmerkmalen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung, die im Streitjahr 1985 u.a. Voraussetzung für das Bestehen 35

einer Körperschaftsteuerlichen Organschaft waren. Diese Voraussetzungen mußten entweder im Verhältnis zu der Klägerin oder der WillensbildungsGbR erfüllt sein. Das Ergebnis der Organgesellschaft muss bei der Klägerin (und der M AG) erfaßt werden. Es würde der Regelung der Organschaft in § 14 KStG und dem Ergebnisabführungsvertrag widersprechen, den Jahresüberschuß der Organgesellschaft bei einer anderen Gesellschaft als der Organträgerin zu erfassen und (was die notwendige Konsequenz wäre) dort auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

cc) Die Klägerin kann mit ihrem erstmals im Laufe dieses Klageverfahrens vorgebrachten Vortrag, es habe kein Körperschaftsteuerliches Organschaftsverhältnis vorgelegen, nicht gehört werden. Insbesondere bei den Tatbestandsmerkmalen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung handelt es sich um tatsächliche Beherrschungsverhältnisse. Diese wurden von der Klägerin über viele Jahre hinweg so behandelt, als lägen diese im Verhältnis zur Klägerin vor. Mit ihrem heutigen Vortrag erklärt sie indirekt, dass der damalige, und von mehreren Betriebsprüfungen unbeanstandet gebliebene, Tatsachenvortrag falsch war. Es kann nicht festgestellt werden, dass der damalige Tatsachenvortrag falsch war. Auch war die Klägerin trotz Hinweises in der mündlichen Verhandlung nicht bereit, die weiteren notwendigerweise sich ergebenden Konsequenzen aus ihrem neuen Vortrag zu ziehen. Dies spricht auch dagegen, dass die über viele Jahre einvernehmliche Behandlung unzutreffend war.

II. Eine Übertragung aus dem Betriebsvermögen der Klägerin in das Gesamthandsvermögen der J KG war nicht möglich. 37

Zwar war nach Auffassung sowohl der Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 1976 I R 17/74, BStBl II 1976, 748) als auch der Finanzverwaltung (vgl. Schreiben betreffend Besteuerung der Mitunternehmer von Personengesellschaften - Mitunternehmererlaß - vom 20. Dezember 1977, BStBl I 1978, 8, Tz. 57) bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem anderen Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer der Personengesellschaft wahlweise ein Buchwertansatz in der Bilanz der aufnehmenden Personengesellschaft möglich. 38

Im Streitfall steht der Anwendung einer Übertragung zum Buchwert aber § 42 der Abgabenordnung 1977 - AO - entgegen. Die Übertragung diene nämlich nur dem Zweck, das Entstehen eines laufenden Gewinnes zu vermeiden und zu einem begünstigten Veräußerungsgewinn zu kommen. Die Einbringung erfolgte nämlich in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang und im Rahmen eines Gesamtplans mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils der Klägerin an der J KG. Einen wirtschaftlich sinnvollen, außersteuerlichen Grund für die vorherige Einbringung der GmbH Anteile in die J KG anstatt deren sofortige Veräußerung durch die Klägerin an die M AG hat die Klägerin weder vorgetragen, noch ist ein solcher Grund ersichtlich. Da die Anwendung des § 42 AO auf den vorliegenden Sachverhalt letztendlich zwischen den Beteiligten auch nicht (mehr) streitig ist, sieht der erkennende Senat von einer weitergehenden Begründung ab. 39

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 40

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig. Im Streitfall entspricht es nicht der Billigkeit, die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen der unterliegenden Partei oder der Staatskasse aufzuerlegen. Wesentlicher Gesichtspunkt für die Billigkeitsentscheidung nach § 139 Abs. 4 FGO ist - ohne daß sich daraus allerdings eine zwingende Konnexität ergäbe -, daß die Beigeladenen gemäß § 135 Abs. 3 FGO nur ein begrenztes Kostenrisiko eingehen. Es entspricht deshalb in der Regel nur dann der Billigkeit, 41

die außergerichtlichen Kosten eines Beigeladenen der unterliegenden Partei oder der Staatskasse aufzuerlegen, wenn sich der Beigeladene durch Stellung eigener Anträge offensiv am Verfahren beteiligt und einem eigenen Kostenrisiko ausgesetzt hat.

Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da die Frage, inwieweit das Bestehen einer Organschaft die Behandlung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Sonderbetriebsvermögen II bei einer anderen Personengesellschaft ausschließt, einer grundsätzlichen Entscheidung durch den Bundesfinanzhof bedarf.

42