
Datum: 23.11.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3688/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:1123.4K3688.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Berücksichtigung eines Verlustes nach § 17 EStG. 1
- Die Beteiligten streiten über die Berücksichtigung eines Verlustes nach § 17 EStG. 2
- Der Kläger war seit Gründung der A ... B und C GmbH (nachfolgend GmbH) im Jahr 1986 zusammen mit Herrn B zu 50 % an der GmbH beteiligt, und zwar zunächst nominal zu 50.000 DM und nach Kapitalerhöhung im Jahr 1998 zu nominal 225.000 DM. Laut Handelsregistrauszug waren sowohl der Kläger als auch Herr B im Streitjahr (2010) zur Geschäftsführung befugt. 3
- Ausweislich des erst im Klageverfahren vorgelegten Protokolls fand am 25.2.2010 eine außerordentliche Gesellschafterversammlung der GmbH unter Beteiligung des Klägers, Herrn B und der Steuerberater D statt. In dem vom Prozessbevollmächtigten des Klägers angefertigten Protokoll heißt es, dass sich die GmbH in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden habe. Der Kläger sei nicht mehr bereit gewesen, weitere Gesellschafterdarlehen zu gewähren, um den Betrieb der Gesellschaft fortzuführen. Zugleich habe man die Eröffnung des Insolvenzverfahrens vermeiden wollen, um den Namen der Beteiligten nicht in Verruf zu bringen. Herr B habe den Betrieb fortführen wollen. Im Hinblick auf die Möglichkeit, Verluste steuerlich geltend machen zu können, regte der Kläger die Übertragung seiner Anteile auf Herrn B bei gleichzeitigem Verzicht auf seine Gesellschafterdarlehen an. Weiter heißt es auszugsweise: „Damit war das Problem der Zahlungsunfähigkeit immer noch nicht gelöst. ... Herr C (Kläger) schlug vor, die Maschinen, Werkzeuge und sonstigen beweglichen 4

Wirtschaftsgüter zum Verkehrswert zu erwerben und sie zu einer Miete von ca. 15-18 % p.a. an die GmbH zu vermieten. ... Herrn B war das viel zu teuer. ... Erst als Herr C ihm anbot, sich zur Hälfte an der Finanzierung und auch an der Anschaffung der Werkzeuge und Maschinen zu beteiligen, stimmte Herr B zu. Herr C hat seine Gesellschaftsrechte unentgeltlich auf Herrn B zu übertragen und verzichtet auf die Rückzahlung seiner Gesellschafterdarlehen. Herr C verzichtet ab sofort auf die Ausübung seiner Stimmrechte und tritt auch als Geschäftsführer mit sofortiger Wirkung zurück. Lediglich die für die Abwicklung seines Ausscheidens (Gericht, Notar, Bank, etc.) und für die Liquiditätsbeschaffung erforderlichen Handlungen wird Herr C noch als Geschäftsführer vornehmen. Es soll zeitnah eine Vermietungsgesellschaft gegründet werden. Alle erforderlichen Handlungen zum Ausscheiden des Gesellschafters C, beim Notar, Handelsregister, Bank etc., werden ebenfalls zeitnah bis spätestens aber zum Jahresende 2010 rechtswirksam durchgeführt. Die Gesellschafter sind sich einig, dass Herr B ab sofort als alleiniger Geschäftsführer die Gesellschaft vertritt und auch in der Gesellschafterversammlung über das alleinige Stimmrecht verfügt.“

Am 1.4.2010 unterzeichneten der Kläger und Herr B einen Gesellschaftsvertrag zur Gründung der B und C ...-Gesellschaft bürgerlichen Rechts (nachfolgend GbR). Nach § 2 des Vertrages sind der Kläger und Herr B am Vermögen und am Gewinn und Verlust jeweils zur Hälfte beteiligt. Nach § 4 des Vertrages sind die Gesellschafter gemeinsam zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft berechtigt.

5

Ebenfalls am 1.4.2010 unterzeichneten der Kläger und Herr B einen Kaufvertrag zwischen der GmbH und der GbR über in einer Anlage aufgeführte Maschinen und betriebliche Anlagegüter zu einem Kaufpreis von 87.739,30 €. Der Vertrag wurde auf Verkäufer und auf Käuferseite sowohl von Herrn B als auch von dem Kläger unterzeichnet. Ebenso verhält es sich mit einem undatierten Nachtrag zum Kaufvertrag, mit dem der Brutto-Kaufpreis auf 104.409,77 € erhöht worden ist. Schließlich unterzeichneten der Kläger und Herr B auf die gleiche Weise am 1.4.2010 einen Mietvertrag, mit dem die GmbH die in einer Anlage aufgeführten Maschinen und betrieblichen Anlagegüter zur gewerblichen Nutzung von der GbR mietete.

6

Auf den 23.12.2010 schließlich datiert ein Schreiben des Herrn B an das Amtsgericht G, Handelsregister, mit dem er zur Eintragung angemeldet hat, dass der Kläger als Geschäftsführer aus der Geschäftsführung der Gesellschaft ausgeschieden sei. Verwiesen wurde dabei auf die Abschrift einer nachfolgend dargestellten Urkunde vom 23.12.2010, die einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss enthalte. In dieser Urkunde ist die Übertragung der Anteile des Klägers an Herr B vereinbart. Der Kläger ist darin als „Schenker“, Herr B als „Beschenkte“ bezeichnet. Unter „II. Schenkung, Übertragung“ heißt es: „Der Schenker überträgt dem dies annehmenden Beschenkten sämtliche unter A. I. 3. bezeichneten Geschäftsanteile. Die Schenkung und Übertragung der hier zu übertragenden Geschäftsanteile erfolgt zum 31. Dezember 2010.“ Unter „III. Gegenleistung“ heißt es in dem Vertrag: „Die Übertragung erfolgt ohne Gegenleistung.“ Außerdem ist in demselben Vertrag vereinbart, dass der Kläger ausdrücklich auf die Rückzahlung sämtlicher gewährter Gesellschafterdarlehen zum 31. Dezember 2010 verzichtet und die Beteiligten darüber einig sind, dass damit die Darlehensrückzahlungsforderungen des Klägers gegenüber der Gesellschaft erledigt sind. Schließlich ist unter „B. Gesellschafterbeschluss“ festgehalten: „Die sämtlichen Gesellschafter treten sodann unter Verzicht auf alle durch Gesetz und Gesellschaftsvertrag vorgeschriebenen Formen und Fristen für die Abhaltung einer Gesellschafterversammlung in eine Gesellschafterversammlung der vorbezeichneten Gesellschaft ein und beschließen einstimmig:

7

- a) Die Gesellschafter stimmen der Schenkung wie vorstehend niedergelegt zu. 8
- b) Herr C scheidet einvernehmlich mit Wirkung zum 31. Dezember 2010 als Geschäftsführer aus der Gesellschaft aus. Ihm wird für die Vergangenheit Entlastung erteilt. 9
- c) Die Vertretungsberechtigung der übrigen Geschäftsführer bleibt unverändert. 10

Damit ist die Gesellschafterversammlung beendet.“ 11

Am 22.7.2011 reichte der Kläger auf elektronischem Wege die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ein. Die Belege zur Einkommensteuererklärung gingen am 8.8.2011 beim Beklagten ein. Mit Schreiben vom 12.10.2011 machte der Kläger erstmals die Berücksichtigung eines Verlustes nach § 17 EStG in Höhe von 328.673,35 € aus dem Abgang der Beteiligung an der GmbH für das Jahr 2010 geltend. Dazu legte er den Notarvertrag vom 23.12.2010 über die Übertragung des Geschäftsanteils von nominal 225.000 DM (115.040,67 €) an den damit alleinigen Anteilseigner Herrn B zum 31.12.2010 vor. Die Gesellschafterdarlehenskonten würden einen Saldo von 196.012 € und 17.620,68 € aufweisen. Der Kläger habe keinerlei Einnahmen aus der Beteiligung erzielt, so dass § 3c EStG nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 25.6.2009 nicht zur Anwendung komme. Der Verlust solle in voller Höhe auf das Jahr 2009 zurückgetragen werden. 12

Aufgrund einer zu erwartenden Steuererstattung führte der Beklagte die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2010 für den Kläger zunächst mit Bescheid vom 3.11.2011 weitgehend erklärungsgemäß durch und setzte die Einkommensteuer unter Zugrundelegung einer Summe der Einkünfte i.H.v. 141.053 € – jedoch ohne Berücksichtigung eines Verlustes nach § 17 EStG – mit 21.147 € fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Einkommensteuerbescheid 2010 wurde zuletzt geändert mit Bescheid vom 29.10.2013. Ein Verlust nach § 17 EStG wurde auch darin nicht berücksichtigt. 13

Nach weiterer Erörterung lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 19.1.2012 die Berücksichtigung eines Verlustes nach § 17 EStG im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2010 mit der Begründung ab, es liege eine Schenkung und keine Veräußerung im Sinne des § 17 EStG vor. 14

Dagegen wandte sich der Kläger mit fristgerecht erhobenem Einspruch, zu dessen Begründung er vortrug: Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übertragungsvertrages habe kein Schenkungswille vorgelegen. Die GmbH habe in der Vergangenheit erhebliche Verluste erwirtschaftet, der Verlustvortrag belaufe sich auf rund 628.000 €. Herr B habe den Geschäftsbetrieb in jedem Falle weiterführen wollen. So sei es dazu gekommen, dass der Kläger seine Anteile Herrn B angeboten habe. Ein Notar sei beauftragt worden, einen entsprechenden Übertragungsvertrag aufzusetzen. Ein entsprechender Entwurf sei am 18.11.2010 per E-Mail an den steuerlichen Berater gesendet worden. In diesem Entwurf seien die Begriffe Veräußerer, Erwerber, Verkauf und Übertragung verwendet worden. Daraus sei erkennbar, dass kein Schenkungswille vorgelegen habe. Offensichtlich habe der Notar bei Unterzeichnung des Vertrages die zivilrechtlich üblichen Bezeichnungen in den Vertrag eingeführt, ohne dass damit eine Änderung des wirtschaftlichen Vertragsinhalts vorgenommen werden sollte. Dafür spreche auch die Terminologie „Geschäftsanteilsübertragungsvertrag“ statt „Schenkungsvertrag“. Darüber hinaus sei den Gesellschaftern im Beurkundungstermin keinerlei Erläuterung zu den geänderten Begriffen gegeben worden. Ausschlaggebend sei, dass nach dem Willen der Beteiligten nichts 15

verschenkt werden sollte, da es nichts Werthaltiges zu verschenken gegeben habe.

Zur weiteren Begründung legte der Kläger ein Schreiben des Notars vom 19.12.2011 vor, in dem dieser bestätigt, dass die Entwürfe zunächst vorgesehen hätten, dass der Veräußerer dem Erwerber die Geschäftsanteile verkaufe und übertrage und die Übertragung ohne Gegenleistung erfolge. Später sei der Begriff der Schenkung gewählt worden. Diese Wortwahl habe dem Umstand Rechnung tragen sollen, dass Herr B die Anteile ohne Entgelt erhalten habe. 16

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 24.10.2012 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er – zusammengefasst – aus: Eine Veräußerung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG sei die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einer Beteiligung auf einen anderen Rechtsträger gegen Entgelt. Im Falle einer Übertragung wertloser Anteile ohne Gegenleistung zwischen Fremden liege hierin in der Regel eine Veräußerung, weil eine Entgeltvereinbarung nur sinnvoll sei, wenn Vermögenswerte übertragen werden. Ausschlaggebend seien der Wille und die Vorstellung der Parteien, wie sie nach außen in Erscheinung getreten seien (BFH, 15.3.1991, VIII R 163/86, BStBl II 1991, 630; 1.8.1996, VIII R 4/92, BFH/NV 1997, 15). Voraussetzung sei, dass der Grund für die fehlende Entgeltvereinbarung ausschließlich in der Wertlosigkeit der übertragenen Anteile liege und Anhaltspunkte für eine unentgeltliche Zuwendung nicht vorliegen würden (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28. November 2003 2 K 148/99, EFG 2005, 105). Die Feststellung der Wertlosigkeit eines Anteils führe dabei im Umkehrschluss nicht automatisch zu einer Veräußerung für null Euro. Bei der Erforschung des übereinstimmenden Parteiwillens sei zunächst vom Wortlaut der Erklärung auszugehen. 17

Im Streitfall sei die Übertragung der GmbH-Anteile des Klägers auf den verbleibenden Gesellschafter nach dem eindeutigen Wortlaut der notariellen Urkunde im Wege der Schenkung erfolgt. Die Beweggründe hierfür bräuchten vom Finanzamt weder untersucht noch widerlegt werden. Gerade die Tatsache, dass entgegen dem Wortlaut im Entwurf zum Übertragungsvertrag vom 18.11.2010, in der der Kläger und Herr B noch als Veräußerer und Erwerber betitelt wurden, die Übertragung nunmehr als Schenkung qualifiziert werde, unterstreiche, dass eben keine Veräußerung erfolgen sollte. Der Hinweis des Notars im Schreiben vom 19.12.2012, dass mit der Terminologie der Schenkung auf die Wertlosigkeit der Anteile hingewiesen werden sollte, sei nicht nachvollziehbar. Bei einer Veräußerung würden Leistung und Gegenleistung in einem ausgewogenen Verhältnis zueinanderstehen, was hingegen bei einer Schenkung in der Regel nicht der Fall sei. 18

Dagegen wendet sich der Kläger mit der Klage, zu deren Begründung er vorträgt: Entgegen der BFH-Rechtsprechung (BFH, BStBl II 1979, 567) zu Klageanträgen bei versagten Verlustzuweisungen, nach der in Fällen der Verlustzuweisungen grundsätzlich von einer Anfechtungsklage als zulässiger Klageart auszugehen sei, sei vorliegend die Verpflichtungsklage die richtige Klageart. Da der Kläger eine Verlustzuweisung aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ausschließlich und in voller Höhe dem Veranlagungsjahr 2010 zuordnen wolle, entspreche eine Anfechtungsklage nicht vollinhaltlich dem Klagebegehren. Anderenfalls sei die Klage im Wege der zulässigen Klageänderung anzupassen. 19

Der Prozessbevollmächtigte des Klägers habe im November 2010 einen Notar damit beauftragt, einen Vertrag zu entwerfen, wobei auf die steuerrechtlichen Besonderheiten und Auswirkungen des Übertragungsvorganges ausdrücklich hingewiesen worden sei. Insbesondere sei darauf hingewiesen worden, dass trotz Unentgeltlichkeit der Übertragung auf keinen Fall eine Schenkung beurkundet werden sollte. Unter dem 18.11.2010 habe der 20

Prozessbevollmächtigte des Klägers einen entsprechenden Vertragsentwurf erhalten. Bis zur notariellen Beurkundung am 23.12.2010 sei es zu keiner weiteren Korrespondenz mit dem Notar gekommen. Änderungswünsche seien nicht mitgeteilt worden. In dem beurkundeten Vertrag sei abweichend vom Entwurf der Begriff „Schenkungs“ bzw. „Schenker“ verwendet worden. Der Kläger habe den Plan verfolgt, im Jahr 2010 unter Verzicht auf die Rückzahlung seiner wertlosen Gesellschafterdarlehensforderung auszuscheiden. Hätte der Kläger die wertlosen Geschäftsanteile verschenken wollen, was nur bei Werthaltigkeit der Anteile objektiv möglich gewesen wäre, hätte der Kläger folgerichtig eine Verlustzuweisung in der Steuererklärung 2010 in keiner Weise geltend gemacht. Die Verlustzuweisung sei vorrangige, wenn nicht sogar einzige Geschäftsgrundlage des Vertrages gewesen. Für jeden auch nur im Ansatz wirtschaftlich Denkenden und im Geschäftsleben Erfahrenen sei dies ohne weiteres nachzuvollziehen. Bei der Höhe der Verlustzuweisung mit ihrem im Ergebnis erheblichen wirtschaftlichen Wert für den Kläger als rechtlich zulässiges „Steuersparmodell“ angesichts erheblicher anderweitiger steuerpflichtiger Einkünfte im Veranlagungsjahr 2010 sei dies *conditio sine qua non* gewesen, um auf die Rückzahlung seiner Gesellschafterdarlehen verzichten zu wollen.

Der unstreitig übereinstimmende Erklärungswille der Vertragsparteien auch und vor allem im Beurkundungstermin vor dem Notar sei ausschließlich dahin gegangen, eine unentgeltliche Übertragung der wertlosen Geschäftsanteile mit den entsprechenden steuerlichen Auswirkungen zu vereinbaren. An dieser Stelle sei darauf hinzuweisen, dass der Kläger und sein damaliger Mitgesellschafter ..., d.h. ehrbare Handwerker, und daher juristische Laien seien. 21

Eine Schenkung erfordere ein objektives und ein subjektives Merkmal. Objektiv erforderlich sei die Bereicherung des Empfängers durch Zuwendung aus dem Vermögen eines anderen. Subjektiv sei die Einigung der Parteien über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung nötig. Vorliegend fehle es bereits an dem objektiven Merkmal der Bereicherung des Empfängers. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH, NJW 2004, 1382) sei hierfür die dauerhafte und nicht vorübergehende oder formale Vermögensmehrung erforderlich. Dazu bedürfe es, auch nach finanzgerichtlicher Rechtsprechung, einer eingehenden Bewertung des Vermögens des Empfängers vor und nach der Zuwendung (BFH, BStBl II 1977, 159). Ausgehend hiervon lasse sich feststellen, dass die Übertragung eines wertlosen Geschäftsanteils keine Schenkung sein könne. Übertragen würde in einem solchen Fall nur eine formale Rechtsstellung, nämlich die Anteilsinhaberschaft. Die Wertlosigkeit des Anteils ergebe sich aus der Bilanz der GmbH zum 31.12.2010. 22

Es liege ein klassischer Fall der *falsa demonstratio* vor, die nicht schädlich sei (*non nocet*). Die Beteiligten würden im vorliegenden Fall vom Grundsatz her die gleiche Rechtsansicht vertreten: Im Schenkungsfall bliebe die Verlustzuweisung dem Steuerpflichtigen versagt. Der Beklagte habe in seiner Würdigung jedoch verkannt, dass sich der Kläger auf das Rechtsinstitut der *falsa demonstratio* berufen könne. Es ginge vorliegend um die Auslegung einer vertraglichen Vereinbarung nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts. Dies habe präjudizielle Wirkung für die anschließende steuerrechtliche Beurteilung. 23

Dass der Übertragungsvertrag über die Geschäftsanteile formbedürftig gewesen sei, schließe nicht von vornherein aus, dass die Rechtsfigur der *falsa demonstratio* Anwendung finden könne. Auch bei formbedürftigen Rechtsgeschäften könnten sich Willenserklärende auf dieses Rechtsinstitut berufen, mit der Konsequenz, dass die Falschbezeichnung unschädlich sei unter der Voraussetzung, dass diese Falschbezeichnung unbeabsichtigt erfolgt sei. 24

Auch liege gerade kein Rechtsfolgenirrtum bzw. unbeachtlicher Motivirrtum des Klägers vor. Vielmehr liege ein beiderseitiger insoweit im Erklärungsinhalt auch übereinstimmender Pseudo-Erklärungsirrtum vor mit der Folge, dass das im Vorfeld mit dem Entwurf richtigerweise Gewollte Vertragsinhalt geworden sei.

Der Einwand des Beklagten, der Wortlaut der Vereinbarung sei durch den Notar zwingend vorgelesen worden und der Kläger hätte bei dem Wort „Schenkung“ nachfragen müssen, greife nicht. Die Realität in der Notarpraxis sei eine andere. Der Beurkundungstermin sei Ende Dezember gewesen. In dieser Zeit würden Beurkundungstermine am Fließband abgewickelt. Im Ergebnis hätten der Kläger und der Mitgesellschafter unbeabsichtigt einen vollkommen anderen Sachverhalt, nämlich eine Schenkung, beurkundet, aber ihren insoweit übereinstimmenden Willenserklärungen nach eine unentgeltliche Übertragung ohne Bereicherung des Zuwendungsempfängers gemeint und damit auch vereinbart. 26

Der Kläger könne auch nicht auf eine mögliche Schadensersatzpflicht des Notars verwiesen werden. Denn ein solcher stehe der Höhe nach erst fest, wenn die Klage als unbegründet abgewiesen worden sei. Der Kläger sei als Geschädigter nach § 254 BGB verpflichtet, alles ihm zumutbare zu unternehmen, um seinen Schaden gering zu halten. In der Folge treffe ihn die Pflicht, diesen Prozess zu führen. Erst wenn durch ein finanzgerichtliches Urteil feststehe, dass dem Kläger angesichts der spezifischen Sachlage die Verlustzuweisung entgegen seiner Rechtsansicht nicht zustehe, könne er Regress gegen den beurkundenden Notar nehmen. Im Hinblick auf die zu erwartende Verfahrensdauer werde der Kläger aber vor den ordentlichen Gerichten bereits eine Feststellungsklage über eine Schadensersatzpflicht des Notars erheben. Im Hinblick auf die Benennung des Notars als Zeugen sei bei der Würdigung der Aussage des Notars zu bedenken, dass der Notar bei einer Klageabweisung sofort mit Schadensersatzansprüchen zu rechnen habe. Daher sei zu befürchten, dass der Notar in seinen Aussagen in diesem Verfahren zumindest unzuverlässig, wenn nicht sogar unglaubwürdig sein werde. Vor diesem Hintergrund habe auch das Schreiben des Notars vom 19.12.2011 nur eine beschränkte Aussagekraft. Um seinen Berufshaftpflichtschutz nicht zu verlieren, könne der Notar keine eigene Pflichtverletzung erkennen. Entgegen der Auffassung des Notars dürfte eine berichtigende Nachbeurkundung zur Heilung steuerrechtlich unbeachtlich sein, da nachträgliche Änderungen von abgeschlossenen Verträgen steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen seien. Insoweit sei darauf hinzuweisen, dass im Steuerrecht formungültige und sogar nichtige Verträge als rechtlich wirksam angesehen würden, wenn sie tatsächlich durchgeführt werden. Erst recht müsse man dann die steuerrechtliche Wirksamkeit von Verträgen annehmen können, wenn ein formwirksamer Vertrag nach den Grundsätzen der falsa demonstratio berichtigend auszulegen sei. 27

Entgegen der Ansicht des Beklagten sei eine Bereicherung auch nicht durch den Darlehensverzicht des Klägers eingetreten. Die Rückführung der Darlehen sei zwischenzeitlich nur durch Gehaltsverzicht des Mitgesellschafter ermöglicht worden. Der Mitgesellschafter B habe seit Mai 2009 auf sein monatliches Geschäftsführergehalt in Höhe von 2.812,11 € verzichtet. So habe sich das betriebliche Ergebnis um jährlich 33.745,32 € verbessert. Herr B zahle sich seitdem monatlich 2.100 € seines Gesellschafterdarlehns zurück. 28

Für die Gesellschafterdarlehen sei wegen der bestehenden Krise seit längerem eine Rangrücktrittserklärung abgegeben worden, so dass eine Rückzahlung unter dem Vorbehalt der Rückgewähr der Beträge stehe und somit eine wirkliche Bereicherung des Gesellschafter nicht gegeben sei. 29

Das Anlagevermögen sei entgegen der Annahme des Beklagten nicht entnommen, sondern unter Aufdeckung der stillen Reserven im Jahr 2010 übertragen worden. Da die Kreditlinien bei der Bank ausgeschöpft gewesen seien, habe sich die Geschäftsführung dazu entschlossen, wesentliche Teile des Anlagevermögens an die neu gegründete GbR unter Aufdeckung der stillen Reserven zu veräußern und zurück zu mieten. Insgesamt werde damit deutlich, dass es dem Kläger allein darum gegangen sei, die Quelle für die seit Jahren entstehenden Vermögensverluste zu beseitigen und sich aus dem Engagement zu lösen.

Entgegen der Annahme des Beklagten sei dadurch keine Betriebsaufspaltung begründet worden. Eine personelle Verflechtung mit gleichgerichteten Interessen sei in keiner der beiden Gesellschaften gegeben. In der Gesellschafterversammlung am 25.2.2010 sei beschlossen worden, dass der Kläger als Gesellschafter der GmbH ausscheide und auf die Rückzahlung seiner Darlehen verzichte. Außerdem sei beschlossen worden, dass der Kläger seine Geschäftsführertätigkeit nicht mehr ausübe. Bis auf die zur Abwicklung seines Ausscheidens erforderlichen Handlungen (Gericht, Notar, Vertragsänderungen auf den verbleibenden Gesellschafter und letztmalig erforderliche Liquiditätsbeschaffung) habe der Kläger mit sofortiger Wirkung auf die Ausübung seiner Stimmrechte verzichtet. Ab dem 25.2.2010 habe Herr B die Gesellschaft alleine fortführen wollen. Der Kläger habe sich bereit erklärt, Werkzeuge und Maschinen zu erwerben und so die erforderliche Liquidität zur Abwendung der Insolvenz aufzubringen. Herr B habe beschlossen, sich daran zu beteiligen. Es sei vereinbart worden, die GbR zeitnah zu gründen. Dies sei zum 1.4.2010 erfolgt.

Auch in dieser GbR gebe es keine gleichgerichteten Interessen der Gesellschafter. Denn Herr B sei an einer möglichst günstigen Vermietung der Wirtschaftsgüter an die GmbH interessiert, wohingegen der Kläger die Wirtschaftsgüter möglichst teuer vermieten wolle.

Der Kläger beantragt,

den Bescheid vom 19.1.2012 in Form der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2012 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, für 2010 einen Verlust nach § 17 EStG in Höhe von 328.673,37 € zu berücksichtigen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend trägt er vor: Der „Beschenkte“, Herr B, sei durchaus bereichert worden. Zum einen sei ihm mit der Schenkung die Möglichkeit der gewollten Betriebsfortführung gegeben worden. Zum anderen sei durch den gleichzeitigen Verzicht auf die Darlehensforderung gegenüber der GmbH der Wert der eigenen Darlehensforderung gegenüber der GmbH erhöht worden. Dem Kläger sei zuzustimmen, dass die Anteile an der GmbH als solche wertlos gewesen seien. Denn mit einer Rückzahlung der Kapitaleinlage sei nicht zu rechnen gewesen. Allerdings sei aufgrund der Aktenlage nicht auszuschließen, dass zumindest eine anteilige Tilgung der Gesellschafterdarlehn möglich gewesen wäre. Die Entwicklung der Gesellschafterdarlehn ab 2006-2010 würde dies bestätigen:

Gesellschafterdarlehen	C	B
------------------------	---	---

31.12.2006	204.871 €	190.288 €
31.12.2007	201.393 €	185.993 €
31.12.2008	197.707 €	188.578 €
31.12.2009	218.798 €	198.747 €
31.12.2010	213.633 €	165.003 €

Im Rahmen der Prüfung der Werthaltigkeit der Anteile habe der Beklagte festgestellt, dass das Anlagevermögen, welches zum 31.12.2009 noch mit 53.661 € zu Buche gestanden habe, zum 31.12.2010 nur noch 1.376 € betragen habe. Außerdem sei der Kläger nach Aktenlage seit dem 1.4.2010 zu 50 % an der B & C ... GbR beteiligt. Da das Anlagevermögen der GmbH nach den Angaben im Klageverfahren auf diese GbR übertragen worden ist, wäre damit eine Betriebsaufspaltung begründet worden. Diese Betriebsaufspaltung habe bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung auf Herrn B bestanden. Mit Beginn der Betriebsaufspaltung seien die dem Besitzunternehmern gehörenden Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft notwendiges Sonderbetriebsvermögen der beiden Gesellschafter geworden. Damit sei die Übertragung der Anteile, die zur Entnahme aus dem Betriebsvermögen geführt habe, im Rahmen der Feststellung der GbR zu erfassen. Entsprechende negative Einkünfte seien danach gegebenenfalls im Feststellungsbescheid zu erfassen. Dabei handele es sich um einen Grundlagenbescheid. Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid könnten aber gemäß § 351 Abs. 2 AO nur durch Anfechtung dieses Bescheides und nicht durch Anfechtung des Folgebescheides, hier des Einkommensteuerbescheides, angegriffen werden.

40

Die GmbH sei auf die Nutzungsmöglichkeit der Werkzeuge und Maschinen für die Ausübung ihrer Tätigkeiten angewiesen gewesen. Faktisch sei eine ausschließliche Vermietung der Werkzeuge und Maschinen durch die GbR an die GmbH erfolgt. Diese Tatsache spreche bereits für einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen, sogar über den Zeitraum der Personenidentität hinaus.

41

Der Beklagte hat beantragt, Herrn B zum Verfahren hinzuziehen, da sich die steuerliche Beurteilung des streitigen Übertragungsvorganges auf die Bewertung der Anschaffungskosten der GmbH-Anteile auswirke.

42

Unter dem 3.9.2013 ist ein Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ergangen. In dem nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid ist ein mit der Übertragung der GmbH-Anteile im Zusammenhang stehender Verlust nicht berücksichtigt worden.

43

Entscheidungsgründe

44

Die Klage ist unbegründet.

45

Der Ablehnungsbescheid vom 19.1.2012 in Form der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2012 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 S. 1 FGO). Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, einen Verlust aus der Übertragung der Anteile an der GmbH im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2010 zu berücksichtigen.

46

47

Es kann dahinstehen, ob die Übertragung der Anteile als Veräußerungsvorgang im Sinne des § 17 EStG oder als bloß unentgeltlicher Vorgang zu werten ist. Die Anwendung des § 17 EStG ist nämlich bereits deshalb ausgeschlossen, weil die Anteile nicht dem Privatvermögen des Klägers zuzuordnen sind. § 17 EStG setzt aber zwingend voraus, dass die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehalten werden (vgl. Bundesfinanzhof – BFH, Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BStBl II 2002, 733; Weber-Grellet in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 17 EStG, Rn. 12 m.w.N.).

1. Die Anteile des Klägers an der GmbH sind steuerlich seinem Sonderbetriebsvermögen bei der GbR zuzurechnen. Denn die GbR, an der der Kläger ebenso, wie an der GmbH hälftig beteiligt war, hat durch die Überlassung ihrer Maschinen an die GmbH eine Betriebsaufspaltung begründet. 48

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn einer Betriebsgesellschaft wesentliche Grundlagen für ihren Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben; dieser ist anzunehmen, wenn die Person, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann (BFH, Beschluss vom 8.11.1971, GrS 2/71, BStBl II 1972, 63, ständige Rechtsprechung). Ob die damit umschriebenen Voraussetzungen einer sachlichen und personellen Verflechtung vorliegen, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden (vgl. BFH, Urteil vom 18. August 2009 X R 22/07, BFH/NV 2010, 208, m.w.N.). Ist aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft zu bejahen, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs-oder Verpachtungstätigkeit über die Betriebsgesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, so ist das Besitzunternehmen nach der ständigen zur Betriebsaufspaltung ergangenen Rechtsprechung des BFH gewerblich tätig (z.B. BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557, unter II.2.a, m.w.N.; zuletzt Urteil vom 10. Mai 2016 X R 5/14, GmbHR 2016, 1320). 49

a) Die sachliche Verflechtung ist vorliegend zu bejahen. Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn es sich bei den vermieteten Wirtschaftsgütern für das Betriebsunternehmen um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt. Das ist der Fall, wenn die Wirtschaftsgüter zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen (z.B. BFH-Urteil vom 23. September 1998 XI R 72/97, BStBl II 1999, 281), wie dies oftmals bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens der Fall ist. Einzelne, kurzfristig wiederbeschaffbare Wirtschaftsgüter können nach den besonderen Umständen des Einzelfalles ausnahmsweise nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Mai 1993 X R 101/90, BStBl II 1993, 710). Im Falle der Überlassung von Maschinen ist eine sachliche Verflechtung hingegen regelmäßig anzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 1967 IV R 8/67, BStBl II 1968, 78, 79; BFH, Urteil vom 02. Dezember 2004 III R 77/03, BStBl II 2005, 340). Vorliegend gründet die sachliche Verflechtung auf der Überlassung des auf die GbR übertragenen Anlagevermögens, namentlich der Maschinen und Werkzeuge, die die GmbH zur Ausübung ihres Gewerbes benötigte. Dass diese ohne weiteres kurzfristig wiederbeschafft werden könnten, ist weder vorgetragen noch erkennbar. 50

b) Darüber hinaus sind auch die Voraussetzungen der personellen Verflechtung erfüllt. Die personelle Verflechtung setzt nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71 (BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63; s. ferner BFH-Urteil vom 12. November 1985 VIII R 240/81, BStBl II 1986, 296) voraus, dass eine Person oder mehrere 51

Personen zusammen als Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Dadurch, dass ein solcher "Doppel"-Gesellschafter kraft seiner Mehrheitsbeteiligung in der GmbH seinen geschäftlichen Willen durchsetzen kann, fördert er auch seine verpachtende Tätigkeit (BFH-Urteil vom 24. August 1989 IV R 135/86, BFHE 158, 245, 246, BStBl II 1989, 1014; Urteil vom 21. August 1996 X R 25/93, BStBl II 1997, 44). Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille tritt am klarsten bei Beteiligungsidentität zutage, d.h. wenn "an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind" (BFH-Urteil vom 14. Oktober 2009 X R 37/07, BFH/NV 2010, 406).

Ein etwaiges Stimmverbot nach § 47 Abs. 4 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) steht einer personellen Verflechtung nicht entgegen (BFH-Urteil vom 26. Januar 1989 IV R 151/86, BStBl II 1989, 455, unter 3.; Urteil vom 21. August 1996 X R 25/93, BStBl II 1997, 44). Denn zur Beherrschung einer Kapitalgesellschaft genügt die Herrschaft über die Geschäfte des täglichen Lebens, die bei einer GmbH allein von dem oder den Geschäftsführern getätigt werden. Der Beherrschungswille muss sich insbesondere auf das Nutzungsverhältnis hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen beziehen. Dieses soll nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, aufgelöst werden können (BFH-Urteil vom 27. August 1992 IV R 13/91, BStBl II 1993, 134, unter 2. b); Urteil vom 21. August 1996 X R 25/93, BStBl II 1997, 44; Wacker in: Schmidt, § 15 EStG, Rn. 828).

52

Die personelle Verflechtung ist vorliegend bereits deshalb zu bejahen, weil eine Beteiligungsidentität im dargestellten Sinne vorliegt. Unstreitig hielten der Kläger und Herr B in der GmbH und in der am 1.4.2010 gegründeten GbR jeweils Anteile in gleicher Höhe. Entgegen der Auffassung des Klägers fehlt es an der personellen Verflechtung nicht deshalb, weil sich die Anteilseigner der GmbH laut dem Protokoll der Gesellschafterversammlung der GmbH vom 25.2.2010 darauf einigten, dass Herr B „ab sofort als alleiniger Geschäftsführer die Gesellschaft vertritt und auch in der Gesellschafterversammlung über das alleinige Stimmrecht verfügt“. Denn wie sich aus der dargestellten ständigen Rechtsprechung des BFH ergibt, ist eine personelle Verflechtung bei einem Stimmrechtsausschluss auch dann zu bejahen, wenn ausreichende Geschäftsführungsrechte für die Doppel-Gesellschafter bestehen, wobei es insbesondere auf die Rechte das Nutzungsverhältnis über die wesentlichen Betriebsgrundlagen betreffend ankommt. Ungeachtet der Tatsache, dass der Ausschluss der Geschäftsführung des Klägers erst im Jahr 2011 im Handelsregister eingetragen worden ist, betraf sein im Protokoll vereinbarter Ausschluss von der Geschäftsführung nicht die „Abwicklung seines Ausscheidens (Gericht, Notar, Bank etc.)“ und „für die letztmalige Liquiditätsbeschaffung“ erforderliche Handlungen. Außerdem sollte zeitnah eine Vermietungsgesellschaft gegründet und alle erforderlichen Handlungen zum Ausscheiden des Klägers rechtswirksam durchgeführt werden. Das Gericht versteht diese Formulierung so, dass der Kläger berechtigt blieb – und möglicherweise sogar verpflichtet war –, neben der Gründung der GbR auch solche rechtlichen Schritte vorzunehmen, die die Übertragung des Betriebsvermögens der GmbH auf die GbR und ihre anschließende Vermietung an die GmbH betrafen. Der BFH hat die personelle Verflechtung im Hinblick auf einen Stimmrechtsausschluss ausnahmsweise verneint für den Fall der sachlichen Verflechtung zwischen einer Grundstücksgemeinschaft und einer Kapitalgesellschaft, in dem einer der Teilhaber in der Gemeinschaft von der Ausübung des Stimmrechts hinsichtlich der Vornahme von Rechtsgeschäften zwischen der Grundstücksgemeinschaft und der Kapitalgesellschaft ausgeschlossen war (BFH-Urteil vom 12. November 1985 VIII R 240/81, BStBl II 1986, 296). Abweichend davon ist der Kläger im vorliegenden Fall hingegen gerade

53

nicht von solchen Rechtsgeschäften ausgenommen. Vielmehr blieb er für diesen Teilbereich weiterhin berechtigt. Denn die Übertragung der Wirtschaftsgüter und Miete durch die GmbH zählt zu den ausdrücklich im Protokoll genannten Maßnahmen der Liquiditätsbeschaffung, für die der Kläger sein Stimm- bzw. Geschäftsführungsrecht behielt. Wie sich aus dem Protokoll ergibt, ist gerade im Zusammenhang der Erörterung der Liquiditätsschwierigkeiten der GmbH unter den Gesellschaftern als Lösung des Problems beschlossen worden, die Maschinen, Werkzeuge etc. der GmbH an die GbR zu veräußern und dann zurück zu mieten. Auf diese Weise erhielt die GmbH für ihre Wirtschaftsgüter finanzielle Mittel zum Preis einer künftigen Miete. Diese Maßnahme diente damit der Liquidationsbeschaffung der GmbH und war somit von der fortbestehenden Geschäftsführungsbefugnis des Klägers gedeckt.

Selbst wenn man aber eine weitergehende Beschränkung der Ausübung des Stimmrechts des Klägers und seiner Geschäftsführungsbefugnisse annehmen wollte, wäre diese jedenfalls deshalb unbeachtlich, weil sie nicht real gelebt worden ist. Dies ist aber nach der zuvor benannten BFH-Rechtsprechung Voraussetzung dafür, um ausnahmsweise eine personelle Verflechtung wegen Stimmrechtsausschluss verneinen zu können. Dass ein das Nutzungsverhältnis hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen betreffender Stimmrechts- und Geschäftsführungsausschluss nicht tatsächlich praktiziert worden ist, zeigt sich insbesondere im Kaufvertrag über das Betriebsvermögen zwischen der GmbH und der GbR vom 1.4.2010 sowie im Nachtrag zum Kaufvertrag als auch im Mietvertrag vom 1.4.2010. All diese, die sachliche Verflechtung begründenden Verträge sind nicht nur von Herr B, sondern auch vom Kläger selbst auf beiden Seiten – als Verkäufer und Käufer bzw. als Vermieter und Mieter – unterschrieben worden. Hätten die Gesellschafter im Protokoll vereinbaren wollen, dass der Kläger diesbezüglich über keine Geschäftsführungsbefugnisse verfügte, wäre seine Unterschrift nicht nötig gewesen. 54

Für ein solches Verständnis des Stimmrechts- und Geschäftsführungsausschluss, das die mit der Vermietung zusammenhängenden Erklärungen ausnimmt, spricht zudem, dass die Gesellschafter den Ausschluss des Klägers nur in Voraussicht auf das besprochene Mietverhältnis zwischen GmbH und GbR vorgenommen haben. Dieses Mietverhältnis ist dem Ausscheiden des Klägers und der Einstellung seiner (Geschäftsführer-) Tätigkeit in der GmbH gleichsam vorgeschaltet und zwingende Bedingung. So ist es auch im Protokoll dargestellt, in dem vom Kläger die Idee der Auslagerung des Betriebsvermögens ausging, was anschließend in die Gründung der (Besitz-) GbR und schließlich in das Ausscheiden des Klägers aus der GmbH mündete. Daher muss davon ausgegangen werden, dass der Kläger das Mietverhältnis sehr wohl noch in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer gestaltet und durchgeführt hat und die Gesellschafter ihn übereinstimmend insoweit durchaus noch als berechtigt angesehen haben. Erst darauf folgend bzw. alle Handlungen abseits dieses Mietverhältnis betreffend sollte der Kläger von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein. 55

Entgegen der Ansicht des Klägers, steht der Annahme einer personellen Verflechtung auch nicht etwa ein Gegensatz seiner Interessen einerseits und der des Herrn B andererseits entgegen. Insoweit ist zunächst zu berücksichtigen, dass in Fällen der – auch hier vorliegenden – Beteiligungsidentität grundsätzlich von gleichgerichteten Interessen ausgegangen werden kann. Denn ohne gleichgerichtete Interessen wäre regelmäßig keine Aufspaltung des Betriebes erfolgt, hätten sich der Kläger und Herr B nicht zusammen dazu entschieden, die GmbH in der Weise fortzuführen, dass die gemeinsam gehaltene GbR die Maschinen erwirbt und an die GmbH vermietet. Die Vermutung des gleichgerichteten Interesses kann indes ausnahmsweise widerlegt sein, wenn innerhalb der Personengruppe eine Interessenskollision vorliegt. Solche Interessengegensätze können rechtlicher, familiärer, rein tatsächlicher oder sonstiger Art sein; sie müssen aber tatsächlich nachgewiesen und 56

nicht nur möglich sein (BFH vom 15.05.1975 IV R 89/73, BStBl II 1975, 781). In Betracht kommen etwa Rechtsstreitigkeiten innerhalb der Personengruppe oder erhebliche Streitigkeiten in der Geschäftsführung oder Gesellschafterversammlung. Im vorliegenden Fall hat der Kläger über die bloße Behauptung eines denkbaren Interessengegensatzes – resultierend aus der künftigen Position des Klägers als Vermieter und der von Herrn B als Gesellschafter der mietenden GmbH – hinaus keine Darlegungen dafür geboten, die auf einen konkreten Interessengegensatz schließen lassen und ihn belegen würden. Dessen ungeachtet erscheint es dem Gericht auch nicht plausibel, allein aufgrund der Position von Herrn B in der GmbH einen Interessengegensatz zu den Belangen der GbR anzunehmen. Denn Herr B war auch in der GbR zur Hälfte beteiligt, sein Interesse daher auch auf die Belange der vermietenden GbR ausgerichtet. Schließlich ist jedenfalls für den Zeitraum bis zum Ausscheiden des Klägers aus der GmbH zu beachten, dass der Kläger und Herr B in der GmbH und der GbR zu gleichen Teilen beteiligt waren. Daher muss mangels anderweitiger Anzeichen davon ausgegangen werden, dass beide die Interessen für den hier entscheidenden Zeitraum in beiden Gesellschaften gleichgerichtet ausgeübt haben, also sowohl unter Berücksichtigung der Interessen der vermietenden GbR als auch der der mietenden GmbH. Ein hier zu beachtender Interessengegensatz ist vor diesem Hintergrund nicht erkennbar.

Nach alledem reichte die beim Kläger bis zur Übertragung des GmbH-Anteils verbliebene Geschäftsführungsbefugnis aus, um einen einheitlichen Willen im Betriebs- und Besitzunternehmen bilden und durchsetzen zu können. Damit ist eine zumindest zeitweise Betriebsaufspaltung begründet, so dass die streitgegenständlichen GmbH-Anteile dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der GbR zuzurechnen sind. Bei einer Betriebsaufspaltung gehören zum Sonderbetriebsvermögen II auch die von einem Mitunternehmer gehaltenen Anteile an der Betriebs-GmbH (BFH-Urteil vom 25. November 2004 IV R 7/03, BStBl II 2005, 354, m.w.N.).

57

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass durch die Begründung der Betriebsaufspaltung und den Übergang des GmbH-Anteils in das Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der GbR eine Veräußerung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG mit einer Realisierung des geltend gemachten Verlustes nicht ausgelöst worden ist. Werden Anteile in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft übertragen, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, stellt dies eine Veräußerung im Sinne von § 17 EStG dar, sofern der Steuerpflichtige eine nach dem Verkehrswert der Anteile bemessene Bar- oder Sachvergütung erhält. Ebenso ist dies, wenn die Anteile gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile in das betriebliche Gesamthandsvermögen übertragen werden (Weber-Grellet in: Schmidt, § 17 EStG, Rn. 115). Keiner der genannten Fälle liegt vor. Weder hat der Kläger eine Bar- oder Sachvergütung erhalten noch sind die Anteile in das Gesamthandsvermögen der GbR gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile übertragen worden. Ein tauschähnlicher Vorgang lag nicht vor, sondern eine Einlage (vgl. BFH-Urteile vom 19. Oktober 1998 VIII R 69/95, BFHE 187, 434, BStBl II 2000, 230, und vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; Urteil vom 05. Juni 2008 IV R 73/05, BFHE 222, 277, BStBl II 2008, 965; vgl. zur Verlustberücksichtigung in solchen Fällen BFH, Urteil vom 02. September 2008 X R 48/02, BFHE 223, 22, BStBl II 2010, 162).

58

2. Scheidet die Anwendung von § 17 EStG damit wegen der Betriebsvermögenseigenschaft der GmbH-Anteile des Klägers aus, ergibt sich in der Konsequenz zwar grundsätzlich die Möglichkeit, die geltend gemachten Verluste im betrieblichen Bereich des Klägers zu berücksichtigen. Im Zeitpunkt der Begründung der Betriebsaufspaltung sind die GmbH-Anteile im Sonderbetriebsvermögen des Besitzunternehmens gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG

59

regelmäßig mit dem Teilwert anzusetzen. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 lit. b) EStG sind bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 EStG höchstens die Anschaffungskosten anzusetzen. Danach wäre zwar zunächst der niedrigere Teilwert anzusetzen. Die Vorschrift enthält eine Regelungslücke für den Fall, dass der Wert unter die Anschaffungskosten gefallen ist (sog. wertgeminderte Beteiligung). Diese Lücke ist nach der ständiger Rechtsprechung des BFH in der Weise zu schließen, dass die Einlage nicht mit dem niedrigeren Teilwert, sondern mit den ursprünglichen Anschaffungskosten zu bewerten ist (BFH, Urteil vom 02. September 2008 X R 48/02, BStBl II 2010, 162).

Ob danach vorliegend der spätere Wertverlust steuerlich zu berücksichtigen ist, kann vorliegend indes offen bleiben. Denn ein bei einer Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen entstehender Verlust ist im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der GbR geltend zu machen. Die vorliegend begehrte unmittelbare Berücksichtigung des Verlustes im Einkommensterverfahren ist im Hinblick auf §§ 182 Abs. 1, 351 Abs. 2 AO ausgeschlossen. Mit dem Bescheid vom 3.9.2013 liegt eine bestandskräftige gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der GbR vor, die der begehrten Änderung des Einkommensteuerbescheides entgegensteht. 60

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Zulassung der Revision auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 61