
Datum: 14.07.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2168/07 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0714.7K2168.07F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- 1
- Streitig ist die Zurechnung eines Ertrags aus dem Forderungsverzicht von Banken im Rahmen eines Gesellschafterwechsels. 2
- Die Klägerin (vormals B. C. GmbH & Co. KG) erzielte im Streitjahr in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Einkommensteuergesetz - EStG -) aus der Produktion und dem Handel mit Stahlformen, Werkzeugen sowie artverwandter, technischer Produkte jedweder Art. 3
- Bis zum 30.06. des Streitjahres waren an der Klägerin folgende Gesellschafter beteiligt: 4
- als Komplementärin die Firma B. C. Verwaltungs GmbH ohne Kapitaleinlage und als Kommanditistin die Q1 AG mit einer Kapitaleinlage von 1.022.583,00 EUR. 5
- Ab dem 01.07.2003 bestanden folgende Beteiligungsverhältnisse: als Komplementärin fungierte die Firma XQ Verwaltungs GmbH mit einer Kapitaleinlage in Höhe von 27.000,00 EUR (1,8868 %) und als Kommanditisten Herr Dr. S., Frau H. S., Herr O. N., Frau N. N., Frau 6

D. R. sowie Frau B. R. mit einer jeweiligen Kapitaleinlage in Höhe von 234.000,00 EUR (16,3522 %).

Anfang 2003 geriet die Klägerin durch den Insolvenzantrag ihrer damaligen Muttergesellschaft, der Q1 AG, in wirtschaftliche Schwierigkeiten, da die zu diesem Zeitpunkt gegenüber der Q1 AG bestehenden Cash-Pool-Guthaben wertlos wurden. Mit Kauf- und Übertragungsvertrag vom 27.06.2003 wurden die Kommanditanteile der Klägerin sowie die Kommanditanteile der Schwestergesellschaft Technik Q GmbH & Co. KG mit Wirkung zum 01.07.2003, 0:00 Uhr (§ 3 des Kauf- und Übertragungsvertrags) an die Gesellschafter der Dr. S-Gruppe aus S-Stadt veräußert. Aufgrund der im Vorfeld der Veräußerung stattgefundenen Verhandlungen zwischen den Gläubigerbanken, dem Insolvenzverwalter der Q1 AG, Herrn Dr. B., und dem Vertreter der S-Gruppe wurden im Kaufvertrag folgende Bedingungen vereinbart:

1. Die Erwerber leisten neben dem für beide Personengesellschaften vereinbarten Kaufpreis in Höhe von 355.000,00 EUR eine Einlage in die Gesellschaften in Höhe von 6.745.000,00 EUR zur Tilgung der Bankverbindlichkeiten. 8
2. Die Gläubigerbanken verzichten auf den größten Teil ihrer nach der Einlage noch bestehenden Restforderungen. 9

Im Einzelnen vereinbarten die Parteien, dass die Einlage von den Käufern zunächst an den Verkäufer als Treuhänder gezahlt werde. Weiterhin haben "die Q1 V KG und die C. KG ... mit Zustimmung der Käufer einen Vertrag mit den Kreditinstituten ... über einen Verzicht der Banken zu Gunsten der Q1 V KG und/oder der C. KG auf Forderungen aus Darlehensverträgen rechtswirksam und vorbehaltlos abgeschlossen". ... "Der Treuhänder wird den Zahlbetrag zunächst treuhänderisch für die Käufer verwalten und nur auf deren Weisung und entsprechend den Bestimmungen der Verzichtserklärung und den darin enthaltenen Tilgungsbestimmungen an die darin genannten Kreditinstitute auszahlen." Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Kauf- und Übertragungsvertrag vom 27.06.2003 ergänzend Bezug genommen. Im Rahmen einer mit der E-Bank geschlossenen Verzichtserklärung heißt es: "Der Verzicht wird wirksam Zug um Zug gegen Erfüllung der Treuhandaufgaben". 10

Da beide Vertragsparteien die Bedingungen vor dem 30.06.2003 erfüllt hatten, konnte der Anteilskaufvertrag mit Ablauf des 30.06.2003 vollzogen werden. Aus dem Forderungsverzicht der Banken entstand ein außerordentlicher Ertrag in Höhe von 1.558.480,93 EUR, der seitens der Klägerin der Q1 AG zugerechnet wurde. 11

Die Klägerin reichte ihre Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung 2003 am 15.09.2004 beim Beklagten ein. Dieser führte die Veranlagung anhand der Erklärung durch und stellte die Einkünfte mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Bescheid vom 30.09.2004 wie folgt fest: 12

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -380.208,25 EUR 13

davon laufende Einkünfte: 1.230.593,73 EUR 14

davon Veräußerungsgewinn: -1.610.802,00 EUR 15

Der Veräußerungsgewinn wurde zunächst fälschlicherweise der damaligen Komplementärin zugerechnet, sodass am 08.10.2004 ein Änderungsbescheid erging, mit welchem der Gewinn 16

der Q1. AG zugerechnet wurde.

Im Jahr 2005 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung I-Stadt bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 durch. Nach Auffassung der Betriebsprüfer war der Ertrag aus dem Forderungsverzicht den Neugesellschaftern der Dr. S-Gruppe zuzurechnen, da der Forderungsverzicht der Banken rechtlich und wirtschaftlich dadurch ausgelöst worden sei, dass die Erwerber bereit gewesen seien, einen Betrag in Höhe von 6.745.000,00 EUR als Tilgungsbetrag den Banken sofort zur Verfügung zu stellen. Es sei daher offensichtlich gewesen, dass die Neugesellschafter entscheidenden Einfluss auf die Verhandlungen genommen hätten, da sie bereits ab Mitte Februar 2003 über die Gewährung von Stützungsdarlehen Einfluss auf die Gesellschaften gehabt hätten. Durch die Zahlung der Einlage (Tilgungsbetrag) hätten die Banken einen großen Teil ihrer bedrohten Forderungen realisieren können und seien daher bereit gewesen, auf Restforderungen zu verzichten, die zum streitigen Ertrag geführt hätten. 17

Mit Änderungsbescheid vom 12.04.2006 stellte der Beklagte daher die Einkünfte der Klägerin wie folgt fest: 18

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 933.799,03 EUR 19

davon laufende Einkünfte: 975.277,88 EUR 20

davon Veräußerungsgewinn: -41.478,85 EUR 21

Der Veräußerungsgewinn wurde der Q1 AG zugerechnet, der Gewinn aus dem Forderungsverzicht den Neugesellschaftern. 22

Mit dem hiergegen am 28.04.2006 eingelegten Einspruch begehrte die Klägerin, auch den Gewinn aus dem Forderungsverzicht der Q1 AG zuzurechnen. 23

Mit Einspruchsentscheidung vom 25.04.2007 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Er stimmt der Klägerin zwar dahingehend zu, dass die neuen Kommanditisten erst nach dem Wirksamwerden des Forderungsverzichts Gesellschafter und Mitunternehmer der Klägerin geworden seien, sodass normalerweise die bis zum Zeitpunkt des Wechsels der Kommanditisten entstehenden Gewinne, darunter auch etwaige Sanierungsgewinne, den im Zeitpunkt des buchmäßigen Entstehens der Gewinne noch beteiligten Kommanditisten (= Altgesellschafter) zuzurechnen wären. 24

Im Streitfall sei der Forderungsverzicht der Banken, der die Entstehung des Sanierungsgewinns erst ermöglicht habe, jedoch eng an die Kapitalzufuhr der neuen Gesellschafter gebunden. Daher sei die verursacherbezogene Zurechnung auf die neuen Gesellschafter als sachgerecht anzusehen. Nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei der Sanierungsgewinn bereits den Neugesellschaftern zuzurechnen, wenn der Forderungsverzicht wirtschaftlich und rechtlich dadurch ausgelöst werde, dass die Neugesellschafter die Mittel zur Erfüllung eines Vergleichs zuführten (BFH-Urteil vom 23.09.1993 IV R 103/90, BFH/NV 1994, 468). Der BFH weiche in diesem Urteil von der zeitlichen Zuordnung der Gewinne ab. Er bediene sich vielmehr der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und stelle nicht auf das tatsächliche Entstehen des Gewinns, sondern auf die wirtschaftliche Veranlassung ab. Dieses Urteil sei mit dem vorliegenden Streitfall vergleichbar: Es sei zwar richtig, dass die erste Rate im Urteilsfall nach der gerichtlichen Bestätigung des Vergleichsvorschlags zu zahlen gewesen sei, gleichwohl liege hier keine aufschiebende Bedingung vor, da der Vergleichsvorschlag mit gerichtlicher Bestätigung 25

wirksam und der Gesellschafterwechsel durchgeführt worden sei. Auf die tatsächliche Zahlung komme es insoweit nicht an, da bereits mit gerichtlicher Bestätigung die Forderung bestanden habe, also auch der Gewinn tatsächlich vor Gesellschafterwechsel entstanden sei. Entsprechend seien diese Mittel bereits durch Abschluss des Vergleichs (gerichtliche Bestätigung) zugeführt worden, da hierdurch ein rechtskräftiger Anspruch auf Mittelzahlung bestanden habe. Insoweit sei das Urteil mit dem vorliegenden Streitfall vergleichbar. Die Mittelzuführung und der Forderungsverzicht lägen überwiegend im wirtschaftlichen Interesse der Neugesellschafter, da nur durch deren Zutun das Unternehmen habe weiter geführt werden können. Allein aus der Möglichkeit des Ausscheidens der Altgesellschafterin aus der Gesellschaft unter Weiterführung des Unternehmens mit Neugesellschaftern folge noch kein Interesse der Altgesellschafterin.

Mit der hiergegen am 21.05.2007 erhobenen Klage vertritt die Klägerin - ebenso wie der Beklagte - die Auffassung, dass die Gewinnrealisierung mit Eintritt der letzten Bedingung, der vereinbarten Zahlung an die Banken, eingetreten sei. Der Betrag sei im Anschluss an die Verzichtserklärungen der Banken vom 24.06.2003 noch vor dem 01.07.2003 (Übertragung der Anteile) verteilt worden. Der Sanierungsgewinn sei jedoch - entgegen der Auffassung des Beklagten - der Q1 AG als Altgesellschafterin zuzurechnen, weil diese im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung und bis zum Abschluss des Bilanzstichtags noch Kommanditistin und Mitunternehmerin der Klägerin gewesen sei. Die Neugesellschafter seien hingegen erst mit Wirkung vom 01.07.2003 Gesellschafter und Mitunternehmer der Klägerin geworden, sodass ihnen der Sanierungsgewinn steuerlich nicht zugerechnet werden könne. Diese Rechtsauffassung entspreche auch der ständigen Rechtsprechung des BFH - einschließlich der vom Beklagten angeführten Rechtsprechung. Der Leitsatz des BFH-Urteils vom 23.09.1993 IV R 103/90 enthalte eine überschießende Tendenz. Denn nach dem dem Urteil zu Grunde liegenden Sachverhalt sei der Teilerlass der Verbindlichkeiten der KG erst am 22.11.1982 und somit nach der Veräußerung und Übertragung der Kommanditanteile der Altgesellschafter auf die Neugesellschafter wirksam geworden. Das von dem Beklagten angeführte Urteil sei deshalb sowohl aus rechtlichen als auch aus tatsächlichen Gründen auf den Streitfall nicht anwendbar.

Sollte entgegen ihrer Auffassung auf Basis des BFH-Urteils vom 23.09.1993 IV R 103/90 jemals eine besondere Zurechnungsregel bestanden haben, nach der der Sanierungsgewinn unter besonderen Umständen Feststellungsbeteiligten zuzurechnen sei, die bis zum Ablauf des Tages der Gewinnentstehung noch nicht einmal Gesellschafter und auch nicht Mitunternehmer gewesen seien, so sei diese jedenfalls im zu beurteilenden Veranlagungszeitraum 2003 nicht mehr von Bedeutung. Mit der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. wäre auch die Rechtsgrundlage für eine solche Regel entfallen. Es würden die allgemeinen Grundsätze gelten.

Die Klägerin beantragt,

1. unter Abänderung des angefochtenen Feststellungsbescheide vom 12.04.2006 den Gewinn aus den Forderungsverzichten der Banken in Höhe von 1.558.480,93 EUR dem Beigeladenen zuzurechnen,
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

1. die Klage abzuweisen,

2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

33

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung, auf die ergänzend Bezug genommen wird.

34

Der Senat hat am 14.07.2010 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen.

35

Entscheidungsgründe:

36

Die Klage ist unbegründet. Zu Recht hat der Beklagte den außerordentlichen Ertrag aus dem Forderungsverzicht der Gläubigerbanken in Höhe von 1.558.480,93 EUR den neuen Gesellschaftern der S-Gruppe zugerechnet.

37

Wie vom Beklagten zu Recht angenommen, erstreckt sich die gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO grundsätzlich auch dann auf ein volles Wirtschaftsjahr, wenn ein Gesellschafter während des Wirtschaftsjahres aus der Gesellschaft ausscheidet und die Gesellschaft danach von den verbleibenden Gesellschaftern oder von diesen mit einem oder mehreren neuen Gesellschaftern fortgeführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 29.04.1993 IV R 107/92, BStBl II 1993, 666). Dafür ist maßgebend, dass trotz des Gesellschafterwechsels die Identität der Personengesellschaft als solcher erhalten bleibt und dass die Einbeziehung auch solcher Personen in die Gewinnfeststellung, die nicht während des ganzen Wirtschaftsjahres Gesellschafter sind, dem Sinn und Zweck des Feststellungsverfahrens nicht widerspricht. Trotz eines Gesellschafterwechsels bleibt die Identität der Personengesellschaft als Gewinnerzielungs- und -ermittlungssubjekt erhalten.

38

Für die Durchführung der Gewinnermittlung bei der Personengesellschaft bei einem Gesellschafterwechsel gilt grundsätzlich Folgendes:

39

Tritt während eines Wirtschaftsjahres einer Personengesellschaft ein Gesellschafterwechsel ein und wird von der Personengesellschaft auf den Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels eine Zwischenbilanz erstellt, um eine genaue Gewinnermittlung zu erreichen, so kommt der Zwischenbilanz die Bedeutung einer "Schlussbilanz" für den ersten Teil des Wirtschaftsjahres und die Bedeutung einer "Schlussbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres" (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) für den zweiten Teil des Wirtschaftsjahres zu. Auf die Zwischenbilanz sind die Grundsätze über die Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG) und den Bilanzzusammenhang anzuwenden. Auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass alle Geschäftsvorfälle des Wirtschaftsjahres - entweder bei der Gewinnfeststellung für dessen ersten oder dessen zweiten Teil - erfasst werden (vgl. BFH-Urteil vom 30.04.1991 VIII R 50/86, BFH/NV 1991, 676). Für die Zurechnung von Gewinnen ist daher grundsätzlich das zeitliche Moment, d.h. der Zeitraum der Gesellschaftszugehörigkeit entscheidend.

40

So hat der BFH auch in Sanierungsfällen entschieden, dass im Falle einer unternehmensbezogenen Sanierung auch solche Kommanditisten am (steuerfreien) Sanierungsgewinn teilhaben, die alsbald nach dem Sanierungszeitpunkt aus der KG ausscheiden. Das gelte jedenfalls dann, wenn das Unternehmen zunächst mit ihnen fortgeführt werde und den Altgesellschaftern dann die Möglichkeit gegeben werden soll, weiterhin als Mitunternehmer Einkünfte zu erzielen (vgl. BFH-Urteil vom 12.09.1996 IV R 19/95, BStBl. II 1997, 234; BFHE 181, 447). Aber selbst für den Fall, dass die Altgesellschafter ausscheiden und damit den Eintritt neuer Gesellschafter ermöglichen

41

sollten, wäre ihnen nach dem BFH-Urteil vom 21.10.1997 (VIII R 65/96, BStBl. II 1998, 437) der Sanierungsgewinn zuzurechnen. Nach Auffassung des BFH soll bei einer unternehmensbezogenen Sanierung der Fortbestand des Unternehmens gesichert werden. Die Sanierungsmaßnahme komme deshalb dem Unternehmensträger zugute. Das aber seien bei einer Personengesellschaft nicht deren Gesellschafter; Unternehmensträger sei die Personengesellschaft selbst. Sie sei es, die als selbständiges "Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation" den Sanierungsgewinn erziele. Dementsprechend sei auch ein Sanierungsgewinn grundsätzlich den Gesellschaftern zuzurechnen, die im Zeitpunkt der Sanierung Gesellschafter der Personengesellschaft gewesen seien. Zu beachten ist jedoch, dass in dem vom BFH entschiedenen Fall das Ausscheiden der Kommanditisten aus der KG und damit ihre Mitwirkung bei der Sanierung Bedingung des Schulderrlasses war. Denn dieser wurde nur mit der Auflage gewährt, dass es anlässlich der Sanierung zu einem Gesellschafterwechsel kommt. Hinzu kommt, dass nach den Sanierungsvereinbarungen mit dem Ausscheiden der Kommanditisten auch deren Verpflichtung zur Zahlung der Bürgschaftsverbindlichkeiten fällig wurde und dass auch den Kommanditisten nahestehende Personen zum Zweck der Sanierung der Gesellschaft auf Pensionsforderungen in erheblicher Höhe verzichtet haben. Es ist somit festzustellen, dass - entgegen der Auffassung der Klägerin - auch der VIII. Senat des BFH bei der Zurechnung des Sanierungsgewinns bereits auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abgestellt hat. Diese führte in dem Urteil vom 21.10.1997 lediglich zu dem selben Ergebnis wie das Abstellen auf das zeitliche Moment.

Eindeutig abweichend vom zeitlichen Moment stellt der IV. Senat des BFH bei der Zurechnung von durch Forderungsverzicht entstandenen Sanierungsgewinnen - "unbeschadet der etwaigen Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG" - ausschließlich auf die rechtliche bzw. wirtschaftliche Betrachtungsweise ab (vgl. BFH-Urteile vom 23.09.1993 IV R 103/90, BFH/NV 1994, 468 und vom 19.02.1998 IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266). Danach ist bei einem Gesellschafterwechsel in einer Personengesellschaft ein Sanierungsgewinn den Neugesellschaftern zuzurechnen, wenn der Teilverzicht der Gläubiger darauf beruht, dass die Neugesellschafter bei gleichzeitigem Ausscheiden der Altgesellschafter der Gesellschaft neue Mittel zur Erfüllung der Vergleichsquote zuführen. Nach Auffassung des BFH ist die Zurechnung des Sanierungsgewinns bei den Neugesellschaftern selbst dann gerechtfertigt, wenn die Neugesellschafter erst nach Abwicklung des Finanzgeschäfts Mitunternehmer geworden sind.

Diese Rechtsansicht, welcher sich der erkennende Senat anschließt, führt im Streitfall dazu, dass der außerordentliche Ertrag in Höhe von 1.558.480,93 EUR, welcher aus dem Forderungserlass der Banken resultierte und der Höhe nach unstreitig ist, den Neugesellschaftern der Klägerin zuzurechnen ist. Denn der Forderungsverzicht ist rechtlich und wirtschaftlich dadurch ausgelöst worden, dass ein Gesellschafterwechsel erfolgt ist und der Klägerin im Rahmen des Kauf- und Übertragungsvertrags vom 27.06.2003 neue Mittel in Höhe von 6.745.000,00 EUR (§ 5 des Vertrags) zur Begleichung von Bankverbindlichkeiten zugeführt wurden. Zwar haben die Q1 V KG und die Klägerin bereits vor Vertragsschluss - aber mit Zustimmung der zukünftigen Gesellschafter - mit den Kreditinstituten verhandelt und eine vorbehaltlose Verzichtsvereinbarung geschlossen. Die Tatsache, dass der Geldbetrag in Höhe von 6.745.000,00 EUR - über die Klägerin als Treuhänderin - nur auf Weisung der zukünftigen Gesellschafter und "entsprechend den Bestimmungen der Verzichtserklärung" ausgezahlt werden konnte, macht aber deutlich, dass die Einlage der Neugesellschafter und der Forderungsverzicht der Banken untrennbar miteinander verbunden sind. Davon abgesehen kam der Forderungsverzicht der Gläubiger in erster Linie den Neugesellschaftern als den neuen Trägern des Unternehmens zugute. Dies rechtfertigt es, auch die bilanzielle

42

43

Vermögensmehrung der Klägerin deren Neugesellschaftern zuzurechnen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Es entspricht der Billigkeit (§ 139 Abs. 44 4 FGO), dass der Beigeladene, der keinen Antrag gestellt und sich keinem Kostenrisiko ausgesetzt hat, seine außergerichtlichen Kosten selbst trägt.

Der Senat hat die Revision gem. § 115 Abs. 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung 45 zugelassen. Es besteht ein allgemeines Interesse an der Klärung der Frage, ob der BFH in Anbetracht der Tatsache, dass der Steuerbefreiungstatbestand des § 3 Nr. 66 EStG a.F. aufgehoben wurde, an seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinsichtlich der Zurechnung von Sanierungsgewinnen bei Gesellschafterwechseln festhält.