

BFH Urteil vom 19.08.1999 – IV R 67/98

Stichworte

Veräußerung - Gesellschaftsanteil – Steuerberatersozietät - Leibrente - Veräußerungsgewinn - Tod des Rentenberechtigten - Steuerliche Rückwirkung

Amtlicher Leitsatz:

Wird ein Gesellschaftsanteil gegen abgekürzte Leibrente veräußert und entscheidet sich der Steuerpflichtige für die Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns, so stellt der Tod des Rentenberechtigten vor dem Ende der Laufzeit der Rente kein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung dar.

Gründe

Strittig ist, ob im Fall der Veräußerung eines Anteils an einer Steuerberatersozietät gegen abgekürzte Leibrente bei Wahl der Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns der Tod des Rentenberechtigten vor dem Ende der Höchstlaufzeit der Rente zur Herabsetzung des Veräußerungsgewinns entsprechend der tatsächlich gezahlten Rentenbeträge führt und ob der für den Veräußerer ermittelte Übergangsgewinn -- entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilung-- auch ihm oder nur dem die Praxis Fortführenden zuzurechnen ist.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist alleiniger Rechtsnachfolger nach seinem am 14. Februar 1990 verstorbenen Vater F. Dieser war seinerseits alleiniger Rechtsnachfolger nach seiner am 3. Dezember 1984 verstorbenen Ehefrau, FT. FT schloß sich durch Vertrag vom 24. April 1978 mit Wirkung zum 1. Juli 1978 mit dem am 1. April 1992 verstorbenen Ehemann der Beigeladenen, D, dessen alleinige Rechtsnachfolgerin die Beigeladene ist, zwecks gemeinsamer Berufsausübung als Steuerberater zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammen. D war zuvor als freier Mitarbeiter in der von FT bis dahin geführten Einzelpraxis beschäftigt; nach seinen Angaben bestand bereits seit dem 1. Januar 1970 eine Innengesellschaft, die lediglich aus berufsrechtlichen Gründen nicht nach außen auftreten durfte.

FT brachte ihre Praxis in die neu gegründete Sozietät ein. D hatte zum Ausgleich für seine Beteiligung am Sozietätsvermögen einen Kaufpreis in Höhe des durchschnittlich von der Praxis erzielten Jahresumsatzes der letzten drei Jahre zu zahlen, der in 120 gleichen Monatsraten ohne Verzinsung zu erbringen war (Nr. 11 des Vertrags). Er verpflichtete sich, für den Fall der Auflösung der Gesellschaft durch den Tod von FT, an F als Abfindung einen Betrag in Höhe des durchschnittlich von der Praxis erzielten Jahresumsatzes der letzten drei Jahre zu zahlen. Auch dieser Betrag sollte in 120 gleichen Monatsraten ohne Verzinsung zu zahlen sein. Für den Fall des Vorversterbens von F bzw. für den Fall seines Ablebens innerhalb dieses Zeitraums sollte die Verpflichtung zur Zahlung bzw. zur Zahlung weiterer Monatsraten erlöschen; andere Personen sollten keine Leistungen erhalten (Nr. 9 des Vertrags). Seit dem 1. Juli 1983 war der Gewinn -- nach Abzug eines Gewinnvorabs von 3 000 DM monatlich für D-- je zur Hälfte auf FT und D zu verteilen. Die Sozietät ermittelte den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Nach dem Tod von FT kam es zu einem Rechtsstreit zwischen F und D über die Ansprüche von F aufgrund der Beteiligung seiner Ehefrau an der Sozietät, der am 26. August 1987 mit einem Vergleich vor dem Hanseatischen Oberlandesgericht endete. Darin verpflichtete sich D, zur Abgeltung aller wechselseitigen Ansprüche, die zwischen ihm und F (als Erben seiner Ehefrau) bestanden bzw. bestanden haben könnten, einen Betrag in Höhe von 16 000 DM zu zahlen. Davon unberührt blieb die Verpflichtung zur Zahlung der Abfindung gemäß Nr. 9 des Sozietätsvertrags, deren Monatsbetrag mit 5 023 DM angegeben wurde. D zahlte aufgrund dieser Bestimmung bis zum Tod von F an diesen einen Gesamtbetrag von 313 770 DM. Das Landgericht (LG) Hamburg hatte in dem dem Vergleich vorausgegangenem Urteil die Auffassung vertreten, daß F kein Anteil an den Honoraren zustehe, bei denen die zugrundeliegende Leistung noch bis zum Tod seiner Ehefrau erbracht worden sei, die jedoch erst nach deren Tod eingegangen seien. F habe selbst eingeräumt, daß der Sozietätsvertrag nur die mit der Ermittlung und Verteilung des laufenden Ge-

winns sowie der Abgeltung des zukünftigen Gewinns beim Ausscheiden eines Sozius zusammenhängenden Fragen habe regeln sollen. Damit sei eine Beteiligung am "Übergangsgewinn" unvereinbar.

D erklärte für das Streitjahr (1984) einen bis zum Tod von FT ermittelten laufenden Gewinn in Höhe von 125 038 DM. Ein Veräußerungsgewinn wurde in der Feststellungserklärung nicht ausgewiesen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte den Gewinn zunächst durch Bescheid vom 4. Februar 1988 erklärungsgemäß fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Nach einer u. a. für das Streitjahr durchgeführten Betriebsprüfung beurteilte das FA die Auflösung der Sozietät durch den Tod von FT als Betriebsveräußerung gegen Raten. Den Barwert der Raten ermittelte es auf der Basis nachschüssiger Zahlungen nach Anhang 2 a Tabelle 2 der Vermögensteuer-Richtlinien mit einem Betrag von $(12 \times 5\,023 \text{ DM} \times 7,728 =)$ 465 812 DM. Nach Abzug eines Kapitals von FT von 46 287 DM ergab sich ein Veräußerungsgewinn von 419 525 DM. Das FA rechnete diesem Betrag in einem Sammeländerungsbescheid für 1982 bis 1984 vom 7. März 1989 laufende Einkünfte für das Streitjahr in Höhe von 185 699 DM hinzu und stellte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für 1984 demgemäß auf 605 224 DM fest. In den laufenden Einkünften war ein Übergangsgewinn in Höhe von 60 574 DM enthalten, den das FA beiden Mitgliedern der Sozietät je zur Hälfte zurechnete.

F und D legten dagegen jeweils Einspruch ein. Der Einspruch von F hatte insoweit Erfolg, als er zu einer Herabsetzung des Veräußerungsgewinns auf 121 622 DM führte. Das FA beurteilte die Abfindung gemäß Nr. 9 des Vertrags nunmehr als abgekürzte Leibrente, die es mit einem vom Finanzamt für Prüfungsdienste in Hamburg versicherungsmathematisch ermittelten Barwert von 324 345 DM ansetzte. Von diesem Betrag zog es Veräußerungskosten in Höhe von 31 046 DM und ein Kapital von FT von 171 677 DM ab. Den Übergangsgewinn erhöhte es auf 73 451 DM, so daß sich ein neuer laufender Gewinn von 198 577 DM ergab.

Mit der Klage begehrte der Kläger u. a. , den Rentenbarwert nach Maßgabe der tatsächlichen Laufzeit der Rente zu berechnen, den laufenden Gewinn insoweit herabzusetzen, als darin halfertige Arbeiten im Wert von 100 000 DM als Teil des Übergangsgewinns angesetzt worden waren, und seinen Anteil am laufenden Gewinn insoweit zu reduzieren, als ihm ein Anteil am Übergangsgewinn in Gestalt halfertiger Arbeiten in Höhe von 18 587 DM und zu aktivierender Forderungen im Nennbetrag von 74 688 DM zugerechnet worden war. Die Klage hatte nur insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) die halfertigen Arbeiten nur noch mit einem Betrag von 18 533 DM (statt zuvor 118 533 DM) ansetzte. Zur Ermittlung des Übergangsgewinns zog es --wie auch das FA in seinen Berechnungen-- von sämtlichen Aktiva sämtliche Passiva einschließlich der Kapitalkonten ab, wodurch sich ein Übergangsverlust in Höhe von 26 489 DM ergab, den es je hälftig auf die früheren Sozietätsmitglieder verteilte. Das FG erhöhte zugleich den Veräußerungsgewinn von FT, indem es ihr Kapitalkonto um die Hälfte des Betrags minderte, um den es den laufenden Gewinn herabgesetzt hatte (= 50 000 DM). Es sah darin keine unzulässige Verböserung, weil der Veräußerungsgewinn tarifbegünstigt besteuert werde.

Mit der vom Senat zugelassenen Revision macht der Kläger eine Verletzung materiellen Rechts geltend.

Er beantragt, unter Aufhebung des Urteils des FG Hamburg vom 14. August 1997 VI 102/94, soweit es die Verteilung des laufenden Gewinns der Sozietät und die Höhe des Veräußerungsgewinns von FT betrifft, den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 1984 vom 7. März 1989 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. März 1994 (ergänzt um die Feststellung vom 22. Juni 1994) dahin zu ändern, daß der auf FT entfallende Anteil am laufenden Gewinn um den ihr zugerechneten Anteil an den zur Ermittlung des Übergangsgewinns aktivierten Forderungen und halfertigen Arbeiten von 46 638 DM vermindert wird und der Veräußerungsgewinn dadurch ermäßigt wird, daß als Veräußerungspreis ein Rentenbarwert gemäß der Berechnungsformel im Schreiben des Finanzamts für Prüfungsdienste in Hamburg vom 8. März 1991 für eine abgekürzte Leibrente über einen monatlichen Betrag von 5 023 DM mit einer Laufzeit von fünf Jahren, zwei Monaten und 14 Tagen angesetzt wird, höchstens ein Rentenbarwert von 210 868 DM.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Revision ist unbegründet.

Das FG hat den Übergangsgewinn zutreffend entsprechend dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel auf beide Feststellungsbeteiligte verteilt. Es hat es ferner zu Recht abgelehnt, den Veräußerungsgewinn von FT neu zu berechnen, weil D die Rentenzahlungen aufgrund des Todes von F --gemessen an der Höchstlaufzeit der Rente-- vorzeitig einstellen konnte. Schließlich ist es nicht zu beanstanden, daß das FG als Folge der Herabsetzung des Übergangsgewinns den Veräußerungsgewinn entsprechend erhöht hat.

1. a) Wird eine zweigliedrige Personengesellschaft dadurch beendet, daß ein Gesellschafter stirbt, und führt der andere Gesellschafter das Unternehmen allein fort, so handelt es sich, wenn der Übernehmer an die Erben des verstorbenen Gesellschafters eine Abfindung zu zahlen hat, steuerlich um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Ermittelte die Gesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, so ist sie zur Feststellung der für die Berechnung des Veräußerungsgewinns erforderlichen Buchwerte so zu behandeln, als wäre sie im Augenblick des Todes des einen Gesellschafters (Veräußerung) zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG übergegangen. Der hierbei infolge der Zurechnung noch nicht beglichener Honorarforderungen entstehende Übergangsgewinn ist, wie der Senat im Urteil vom 13. November 1997 IV R 18/97 (BFHE 184, 518, BStBl II 1998, 290) entschieden hat, dem verstorbenen Gesellschafter und dem Übernehmer entsprechend dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Der Senat hält an dieser Entscheidung fest (vgl. auch Beschluß des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. April 1998 XI B 62/97, BFH/NV 1998, 1351 a. E.). Die Gegebenheiten des Streitfalls gebieten entgegen der Auffassung des Klägers keine andere Zurechnung des Übergangsgewinns.

Die Ermittlung des Übergangsgewinns dient dazu, einen Gewinn zu erfassen, der bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG noch vor dem Ausscheiden des Veräußerers entstanden wäre und ohne die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bereits bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft bis zum Veräußerungstichtag erfaßt worden wäre. Der Übergangsgewinn ist noch Teil der Einkünfte, die auch der ausscheidende Gesellschafter i. S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG "erzielt" hat. Wirtschaftlich gesehen sind die Forderungen, die in die Ermittlung des Übergangsgewinns einbezogen werden, ohne Rücksicht auf ihre Erfüllung Teil des Vermögens, das der Ausscheidende auf den Übernehmer überträgt. Die Gewinnrealisierung tritt damit für den ausscheidenden Gesellschafter noch vor Eingang der Honorare ein; deren Zufluß erst beim Übernehmer stellt, soweit es um den Anteil des ausscheidenden Gesellschafters geht, keine Vollendung eines Einkunftstatbestandes durch den Übernehmer, vergleichbar den in § 24 Nr. 2 EStG geregelten Fällen, dar (a. A. wohl Bordewin, Neue Wirtschafts-Briefe, Fach 3, 10465, 10466), sondern eine für die Gewinnermittlung irrelevante Vermögensumschichtung.

Der Umstand, daß F zivilrechtlich keinen Anteil mehr an den Honoraren erhalten hat, die auf die bei der Ermittlung des Übergangsgewinns angesetzten Forderungen zurückgehen, läßt keine andere Zurechnung des Übergangsgewinns zu. Um F einen solchen Anspruch einzuräumen, hätte es einer ausdrücklichen Regelung im Gesellschaftsvertrag bedurft. Daran fehlt es jedoch. Regelungen zu einer Beteiligung eines ausscheidenden Gesellschafters am Ergebnis von Geschäften, die im Zeitpunkt seines Ausscheidens beiderseits oder von einem Teil noch nicht erfüllt sind, sind auch nicht erforderlich, wenn der Abfindungsanspruch des Ausscheidenden (Veräußerungspreis) --wie im Streitfall in Nr. 9 des Gesellschaftsvertrags vorgesehen-- nach Ertragswertgesichtspunkten ermittelt wird. Entscheidend ist dann, über welchen Zeitraum der Durchschnittsertrag der vergangenen Jahre Grundlage für den Abfindungsanspruch sein soll. Einer zusätzlichen Beteiligung des Ausscheidenden an den zur Zeit seines Ausscheidens schwebenden Geschäften, wie § 740 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) sie vorsieht, bedarf es für diesen Fall nicht, weshalb die verbreitete Abfindung nach der Ertragswertmethode die Regelung in § 740 Abs. 1 BGB auch praktisch verdrängt hat (vgl. Ulmer in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3. Aufl., § 740 Rdnr. 1, 3). F hat dies im Rechtsstreit mit D nicht anders gesehen. Er hat nach den im Urteil des LG Hamburg wiedergegebenen Ausführungen in der Klageschrift Nr. 9 des Gesellschaftsvertrags als Regelung zur "Abgeltung des zukünftigen Gewinns" aufgefaßt. Darin kommt die zutreffende Vorstellung zum Ausdruck, daß ihm der Übergangsgewinn nicht als eine zusätzlich zum laufenden Gewinn und zum Veräußerungspreis zu vergütende Größe zustand. Steuerrechtlich wird dem dadurch Rechnung getragen, daß der Übergangsgewinn den Kapitalanteil des ausscheidenden Gesellschafters erhöht und so den Veräußerungsgewinn mindert. Die aus der Zurechnung des Übergangsgewinns resultierende Steuerschuld kann aus dem Veräußerungsgewinn beglichen werden. Daß es angesichts der Tarifbegünstigung des Veräußerungsgewinns (§ 34 EStG) für den ausscheidenden Gesellschafter günstiger wäre, wenn statt des Übergangsgewinns ein entsprechend erhöhter Veräußerungsgewinn angesetzt würde, rechtfertigt keine andere Beurteilung. Die Versteuerung des Übergangsgewinns zum Normaltarif durch den Veräußerer ließe sich allenfalls durch eine ausdrückliche gesellschaftsvertragliche Regelung des Inhalts vermeiden, daß der für den Ausscheidenden zu ermittelnde Übergangsgewinn dem Übernehmer zustehen soll (vgl. Senatsurteil in BFHE 184, 518, BStBl II 1998, 290 a. E.).

b) Das FG hat dadurch, daß es bei der Berechnung des Übergangsgewinns nicht nur die offenen Forderungen, die Umsatzsteuer und die halbfertigen Arbeiten, sondern auch sämtliche anderen Bilanzpositionen angesetzt hat, einen Übergangsverlust ermittelt. Demgegenüber hätte sich bei einer Ermittlung des Übergangsgewinns in Anlehnung an Anlage 3 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 1984 ein positiver Betrag ergeben. Es kann indes im Ergebnis dahinstehen, ob sich die Vorentscheidung in diesem Punkt als unzutreffend erweist. Zum einen hat sich der Kläger im Revisionsverfahren nicht mehr gegen die Höhe

des laufenden Gewinns und damit die Höhe des Übergangsgewinns, sondern nur noch gegen dessen Verteilung gewandt, weshalb der Senat diese Feststellung nicht mehr prüfen kann. Zum anderen wäre der Senat am Ansatz eines Übergangsgewinns statt eines Übergangsverlustes auch aufgrund des revisionsrechtlichen Verböserungsverbots gehindert, das es dem Revisionsgericht untersagt, die Rechtsstellung des Revisionsführers, wie sie sich aufgrund des FG-Urteils ergibt, zu seinen Ungunsten zu ändern, wenn - wie im Streitfall - kein anderer Beteiligter Revision eingelegt hat (vgl. dazu BFH-Urteil vom 9. August 1989 I R 4/84, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237). Eben dazu käme es aber bei einer Neuberechnung des Übergangsgewinns nach Maßgabe der Anlage 3 der EStR 1984.

2. Der bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Veräußerungspreis angesetzte Rentenbarwert war nach dem Tod von F nicht neu zu berechnen.

a) Das FG hat zutreffend angenommen, daß es sich bei der im Sozietätsvertrag für den Fall des Todes von FT vereinbarten Abfindung um eine abgekürzte Leibrente zugunsten ihres Ehemanns handelt (vgl. Senatsurteil vom 30. Januar 1974 IV R 80/70, BFHE 111, 477, BStBl II 1974, 452). F hat das seiner Ehefrau zustehende Wahlrecht zwischen der sofortigen Versteuerung des Rentenbarwerts als Veräußerungsgewinn (§ 18 Abs. 3 i. V. m. § 34 Abs. 1 und 2 EStG) oder der Versteuerung der laufenden Rentenzahlungen nach Maßgabe des tatsächlichen Zuflusses als nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 24 Nr. 2 i. V. m. § 18 Abs. 1 EStG) zugunsten der Sofortversteuerung ausgeübt.

b) Der Tod des Rentenberechtigten vor Ablauf der Höchstlaufzeit einer abgekürzten Leibrente ist kein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung --AO 1977--), das eine Neuberechnung des Rentenbarwerts als des Veräußerungspreises i. S. von § 18 Abs. 3 i. V. m. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG erforderlich macht. Der Große Senat des BFH hat entschieden, daß es für die Frage, ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, allein auf die jeweils einschlägigen materiell-rechtlichen Bestimmungen ankommt (Beschluß vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897). Er hat dabei als Veräußerungspreis i. S. von § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG den Preis angesehen, den der Veräußerer tatsächlich erzielt. Diese Ausführungen sind allerdings nicht dahin zu verstehen, daß als Veräußerungspreis stets nur der Betrag angesetzt werden darf, den der Veräußerer bzw. sein Rechtsnachfolger erhalten hat. Der Große Senat hat vielmehr nur solchen später eintretenden Umständen Bedeutung für die Berechnung des Veräußerungsgewinns beigemessen, die sich als Störungen der Abwicklung des Veräußerungsgeschäfts in dem Sinne darstellen, daß der Erwerber seine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises nicht erfüllt (Beschluß in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C. II. 2. b). Nur dann liegt eine Abweichung des tatsächlich erzielten Veräußerungspreises von dem beim Abschluß des Veräußerungsgeschäfts erwarteten und deshalb der Besteuerung zugrunde gelegten Preis vor.

Beim vorzeitigen Ableben des Rentenberechtigten handelt es sich nicht um eine Störung des Veräußerungsgeschäfts. Die Beschränkung der Laufzeit einer Rente durch den Tod des Rentenberechtigten ist ein bereits im Veräußerungsgeschäft berücksichtigter, dem Veräußerungspreis immanenter Umstand, der vom Veräußerer bewußt als den Veräußerungspreis begrenzender Faktor hingenommen wird. Will der Veräußerer sicherstellen, daß seine Rechtsnachfolger den vollen Gegenwert des von ihm übertragenen Vermögens erhalten, so darf er das Erlöschen des Rentenanspruchs nicht vom Tod des unmittelbaren Rechtsnachfolgers abhängig machen, sondern muß auf einem Erlöschen erst beim Tod eines weiteren oder gar mehrerer weiterer Rechtsnachfolger bestehen. Läßt er sich auf ein Erlöschen schon beim Tod des unmittelbaren Rechtsnachfolgers ein, so konkretisiert sich durch dieses Ereignis nur das Wagnis, das er als Inhalt des Veräußerungsgeschäfts akzeptiert hat (vgl. Groh, Der Betrieb --DB-- 1995, 2235, 2237). In diesem Sinne hat auch der IX. Senat des BFH im Urteil vom 9. Februar 1994 IX R 110/90 (BFHE 175, 212 [BFH 09.02.1994 - IX R 110/90], BStBl II 1995, 47, unter 4. a der Gründe) für die spiegelbildliche Behandlung beim Erwerb angenommen, daß der Tod des Rentenberechtigten kein Ereignis ist, das eine Neuberechnung der Anschaffungskosten erfordert. Für den vom Veräußerer erzielten Veräußerungspreis kann nichts anderes gelten (ebenso Schmidt/Wacker, Einkommensteuergesetz, 18. Aufl., § 16 Rz. 225; Hörger in Littmann/Bitz/Hellwig, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., § 16 EStG Rdnr. 94; Fichtelmann, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1994, 103, 105; Theisen, Deutsches Steuerrecht 1994, 1599, 1604; ders., Die Wirtschaftsprüfung 1996, 142, 154; Schoor, Betrieb und Wirtschaft 1995, 221, 226). Der im Schrifttum vertretenen abweichenden Auffassung (Dötsch, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 1987, 131 f.; Reiß in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 16 Rdnr. E 91; Paus, Finanz-Rundschau 1994, 241, 243) vermag sich der Senat nicht anzuschließen. Sie hätte zur Folge, daß die Vorteile der Sofortversteuerung des Veräußerungsgewinns (Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG und Tarifiermäßigung gemäß § 34 EStG) mit den Vorteilen der Versteuerung der Rentenzahlungen als nachträgliche Einkünfte gemäß § 24 Nr. 2 EStG (Versteuerung nur des tatsächlichen Zuflusses) kombiniert würden. Dies widerspricht den unterschiedlichen Regelungen zur Er-

fassung des Veräußerungsgewinns. Die im Beschluß des Großen Senats entwickelten Grundsätze finden damit auf Veräußerungsleibrenten nur insoweit Anwendung, als es zum Ausfall von Rentenzahlungen infolge Zahlungsunfähigkeit des Erwerbers kommt, nicht aber auch insoweit, als der Rentenberechtigte vor Ablauf der Höchstlaufzeit der Rente verstirbt.

Auf die Frage, ob der Anspruch auf die Rentenzahlungen zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört, kommt es damit --worauf auch der Große Senat im Beschluß in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897 (unter C. II. 4. der Gründe) hingewiesen hat-- nicht mehr an. Der Große Senat hat vielmehr entscheidend darauf abgestellt, daß spätere Veränderungen des Veräußerungspreises auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken, der Vorgang mithin noch dem betrieblichen Bereich zuzuordnen ist (vgl. auch Groh, DB 1995, 2235). Diese vorrangige Qualifizierung macht eine Stellungnahme dazu, welchem Vermögensbereich der Rentenanspruch zuzuordnen ist, entbehrlich.

3. Das FG hat auf die Klage hin den Übergangsgewinn herabgesetzt. Dadurch hat sich der Kapitalanteil von FT entsprechend vermindert, was wiederum dazu führt, daß sich ihr Veräußerungsgewinn erhöht. Damit ist, wie das FG zutreffend angenommen hat, keine im finanzgerichtlichen Verfahren unzulässige Verböserung verbunden. Hat bei einer Klage gegen eine gesonderte und einheitliche Feststellung die dem Klagebegehren entsprechende Beurteilung eines Geschäftsvorfalles zwangsläufige Auswirkungen auf eine andere, rechtlich verselbständigte Besteuerungsgrundlage, so ist diese im Urteil zu ändern, ohne daß damit über das Klagebegehren (§ 96 Abs. 1 Satz 2 Finanzgerichtsordnung --FGO--) hinausgegangen oder, wenn auch diese Besteuerungsgrundlage Gegenstand des Klagebegehrens ist, die Feststellung insoweit aber zum Nachteil des Klägers geändert wird, gegen das Verböserungsverbot verstoßen würde (vgl. BFH-Urteile vom 11. Dezember 1986 IV R 222/84, BFHE 149, 149, BStBl II 1987, 553, unter 5. der Gründe; vom 10. Februar 1988 VIII R 334/82, BFH/NV 1988, 791; vom 7. August 1990 VIII R 257/84, BFH/NV 1991, 507, und vom 12. Dezember 1995 VIII R 59/92, BFHE 179, 335, BStBl II 1996, 219, unter C. II. 2. b der Gründe). So verhält es sich auch bei der vom FG vorgenommenen Änderung bezüglich des Veräußerungsgewinns, weil die Höhe des Übergangsgewinns in untrennbarer Wechselwirkung zur Höhe des Kapitalanteils und damit zur Höhe des Veräußerungsgewinns steht.