Urteil vom 06. Mai 2010, IV R 52/08

Keine Buchwertfortführung bei bloßer Übertragung von KG-Anteilen - keine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung - Zeitpunkt einer Übertragung "mit Wirkung zum 31. Dezember 1995" - Anteiliger Übergang des Gesamthandsvermögens einer KG bei Nießbrauch - Auslegung eines Schenkungsvertrags im Revisionsverfahren - Grundstück als funktional wesentliche Grundlage des Betriebs oder Mitunternehmeranteils - Wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögen - Wirtschaftliches Eigentum

BFH IV. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 22 Nr 1, EStDV § 7 Abs 1, AO § 39 Abs 2 Nr 2, BGB § 1068, BGB § 1069, BGB § 717 S 2, FGO § 118, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, EStG § 6 Abs 3 S 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 04. November 2008, Az: 2 K 175/05

Leitsätze

1. Wird statt eines Mitunternehmeranteils lediglich ein Kommanditanteil von einem Elternteil auf die Kinder übertragen, kann der Buchwert des Anteils nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F. auch dann nicht fortgeführt werden, wenn funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen (hier: Verwaltungsgrundstück) des Elternteils gewinnneutral in eine weitere Personengesellschaft eingebracht wird (Bestätigung der Rechtsprechung) .

2. Folge hiervon ist u.a., dass die fortdauernde --hier: dingliche-- Gewinnbeteiligung des Übertragenden sowie die hiermit korrespondierende Verpflichtung des Übernehmers nicht dem Sonderrecht der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zugeordnet werden kann .

Tatbestand

1 I. 1. An der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --der X-KG, die den Handel mit ...-Produkten betreibt-- waren zum 31. Dezember 1994 neben der Komplementärin (X-GmbH; Einlage: 900.000 DM) als Kommanditisten Herr A. (Einlage: 398.000 DM) sowie seine Kinder Frau B. (Einlage: 200.000 DM), Herr C. (Einlage: 1.000 DM) und Herr D. (Einlage: 1.000 DM) --Beigeladene zu 1 bis 3-- beteiligt. Anteilseigner der X-GmbH waren A. (zu 50 %) sowie C. und D. (zu je 25 %). Zum Sonderbetriebsvermögen des A. gehörte sowohl seine Beteiligung an der Komplementärin als auch das in seinem Alleineigentum stehende und an die X-KG vermietete Grundstück K-Straße (Verwaltungsgrundstück). A. ist im Jahre 2003 verstorben und wurde von den Beigeladenen beerbt.

2 2. Mit Vertrag vom 8. Oktober 1994 hatte A. Teile seines Gesellschaftsanteils in Höhe von jeweils 99.000 DM C. und D. mit Wirkung zum 1. Januar 1995 geschenkt. Aufgrund weiterer Vereinbarungen vom 21. Dezember 1995 sind mit Wirkung zum 31. Dezember 1995 jeweils die Hälfte des A. noch zustehenden Gesellschaftsanteils (200.000 DM) sowie Geschäftsanteile an der X-GmbH in Höhe von jeweils 24.500 DM auf C. und D. unentgeltlich übertragen worden. Der zurückbehaltene Geschäftsanteil (1.000 DM) wurde in das Privatvermögen des A. übernommen. Der auf die übertragene Beteiligung an der X-KG entfallende Anteil am Gewinn des Wirtschaftsjahres 1995 sollte in vollem Umfang noch A. zustehen. Darüber hinaus wurde A. und seiner Ehefrau ein lebenslängliches Nießbrauchsrecht an dem auf die übertragenen Kommanditbeteiligungen (200.000 DM) entfallenden Gewinnanteil abzüglich der einkommensteuerlichen Belastung in Höhe des jeweiligen Spitzensteuersatzes eingeräumt. Die Verwaltungs- und Mitwirkungsrechte standen jedoch ebenso wie der Anspruch auf die stillen Reserven "in vollem Umfang" C. und D. zu.

3 3. Das Grundstück K-Straße ist nach den Feststellungen der Vorinstanz von A. zu Buchwerten in die gewerblich geprägte G-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht worden. Aus dem in Bezug genommenen Gesellschaftsvertrag der G-KG vom 21. Dezember 1995 ergibt sich hingegen, dass der Wert des Grundstücks (Grund und Boden, Gebäude), das zum 31. Dezember 1994 mit mehr als 300.000 DM in der Sonderbilanz des A. ausgewiesen war, nur zu 50.000 DM ("Hafteinlage") dem Kapitalkonto des A., im Übrigen aber dessen Darlehenskonto gutgeschrieben werden sollte. A. war als alleiniger Kommanditist zu 100 % an der G-KG, die das

Grundstück gemäß dem am 30. Dezember 1995 geschlossenen Vertrag auch weiterhin (d.h. ab 1. Januar 1996) an die X-KG vermietete, beteiligt. Die Anteile an der Komplementärin (G-GmbH; Stammkapital: 50.000 DM) wurden von A. in Höhe von 1.000 DM sowie von C. und D. in Höhe von jeweils 24.500 DM gehalten.

4 4. Die Anteilsübertragungen führten nach dem zunächst erklärungsgemäß ergangenen Feststellungsbescheid 1995 nicht zu einer Gewinnerhöhung (Buchwertfortführung). Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die Schenkungen --mangels Mitübertragung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens des A.-- nicht nach § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 1990 (EStDV a.F.) zu Buchwerten vollzogen werden konnten. Demgemäß erhöhte das FA den Gewinnanteil des A. mit Bescheid vom 6. Mai 2002 um einen Entnahmegewinn in Höhe von insgesamt ... DM.

5 5. Im Zuge des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 1. November 2005 einen Änderungsbescheid, nach dem --mit Rücksicht auf die Neuregelung in § 6 Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3858 (EStG 2001) sowie die hierzu mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 3. März 2005 IV B 2 -S 2241- 14/05 (BStBl I 2005, 458, Tz. 24) getroffene Billigkeitsregelung-- der für die Übertragung der Teil-Gesellschaftsanteile an der X-KG zum 1. Januar 1995 (jeweils 99.000 DM; s. oben zu I.2.) ermittelte Entnahmegewinn außer Ansatz blieb. Bezüglich des zum 31. Dezember 1995 angesetzten Entnahmegewinns hatte der Einspruch keinen Erfolg.

6 6. Mit der Klage hat die X-KG zum einen geltend gemacht, dass die sog. Gesamtplanrechtsprechung lediglich im Falle der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, nicht hingegen bei unentgeltlicher Übertragung der Anteilsrechte anzuwenden sei. Zum anderen sei die zur Rechtslage ab dem Jahre 2001 im Schrifttum vertretene Auffassung, nach der ein Buchwerttransfer bezüglich einzelner --nicht unentbehrlicher-- Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 5 EStG 2001 der Buchwertfortführung des verbleibenden Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG 2001 nicht entgegenstehe, auch im Streitfall zu beachten; zu berücksichtigen sei insoweit auch, dass das ausgegliederte Grundstück K-Straße weiterhin (zu ähnlichen Konditionen) an die X-KG vermietet und damit die bisherige wirtschaftliche Einheit erhalten worden sei. Ergänzend hat die Klägerin vorgetragen, dass mit Rücksicht auf die Regelungen des Mietvertrags und des Gesellschaftsvertrags der G-KG das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück K-Straße C. und D. zuzurechnen sei (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--).

7 7. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Der Begriff des Mitunternehmeranteils i.S. von § 7 Abs. 1 EStDV a.F. erfasse auch funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Werde es erfolgsneutral zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen ausgegliedert (hier: Grundstück K-Straße), sei bezüglich des übertragenen Gesellschaftsanteils ein nicht begünstigter Entnahmegewinn anzusetzen; auf die Motivation der Beteiligten (z.B. vorweggenommene Erbfolge ohne Gefährdung der Altersversorgung des übertragenden Gesellschafters) komme es nicht an. C. und D. seien auch nicht wirtschaftliche Eigentümer des Grundstücks geworden, da A. als alleiniger Kommanditist am Gesamthandsvermögen der G-KG beteiligt gewesen sei und ihm z.B. im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft ein Abfindungsanspruch in Höhe von 2/3 des Verkehrswertes des Anlagevermögens zugestanden hätte (§ 13 des Gesellschaftsvertrags). Soweit sich die Klägerin auf die Ansicht des Schrifttums zum Zusammentreffen der Tatbestände des § 6 Abs. 5 und § 6 Abs. 3 EStG 2001 (s. oben zu I.6.) berufe, könne dem nicht gefolgt werden, weil der Begriff des "Anteils eines Mitunternehmers" sowohl für den Fall eines Verkaufs (§ 16 Abs. 1 EStG) als auch im Fall der unentgeltlichen Übertragung (§ 6 Abs. 3 EStG 2001; § 7 Abs. 1 EStDV a.F.) einheitlich auszulegen sei (wegen weiterer Einzelheiten vgl. Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 233).

8 8. Mit der vom FG zugelassenen Revision beantragt die Klägerin sinngemäß,

> das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 1. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Dezember 2005 dahin zu ändern, dass der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft sowie der gegenüber den Beigeladenen als Gesamtrechtsnachfolger des A. festzustellende Gewinn um ... DM gemindert wird.

9 Der Betrag ergibt sich aus der Differenz zwischen dem bisher für die Anteilsübertragungen zum 31. Dezember 1995 angesetzten Entnahmegewinn und dem für den in das Privatvermögen des A. übernommenen Geschäftsanteil an der X-GmbH (1.000 DM; s. oben zu I.2.) ermittelten Wert. Zur Begründung ihres Antrags hat die Klägerin im Wesentlichen ihren erstinstanzlichen Vortrag wiederholt und vertieft.

10 9. Das FA beantragt sinngemäß,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist begründet. Zwar hat das FG zu Recht angenommen, dass die Übertragung des Gesellschaftsanteils von A. auf seine Söhne (s. zu II.1.) nicht der Buchwertfortführung nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F. unterlag (s. zu II.2.). Der Senat kann jedoch aufgrund der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht beurteilen, ob der hierfür festgestellte Gewinn zutreffend ermittelt worden ist (s. zu II.3.). Das Urteil des FG ist deshalb aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 1. Der Vertrag vom 21. Dezember 1995, mit dem A. den ihm zu diesem Zeitpunkt noch zustehenden Gesellschaftsanteil an der X-KG (200.000 DM) C. und D. übertragen hat, war ertragsteuerrechtlich mit dem --im Streitjahr (1995) zu erfassenden-- Übergang der auf die Beteiligung entfallenden anteiligen Wirtschaftsgüter der X-KG verbunden.

13 a) Auszugehen ist hierbei davon, dass es sich bei dem Gesellschaftsanteil nicht um ein (eigenständiges) immaterielles Wirtschaftsgut handelt, das im ertragsteuerrechtlichen Sinne selbst Gegenstand einer Veräußerung oder unentgeltlichen Übertragung sein könnte. Die gesellschaftsrechtliche Beteiligung verkörpert nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vielmehr die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; Senatsurteil vom 12. Dezember 1996 IV R 77/93, BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 16 Rz 452, m.w.N.). Demnach führte auch der Übergang des Gesellschaftsanteils auf C. und D. dazu, dass diesen von A. Anteile an den gesamthänderisch gehaltenen Wirtschaftsgütern übertragen worden sind.

14 b) Dem anteiligen Übergang des Gesamthandsvermögens der Klägerin auf C. und D. steht nicht entgegen, dass A. (und seiner Ehefrau) ein lebenslängliches Nießbrauchsrecht an dem auf die übertragene Beteiligung (200.000 DM) entfallenden Gewinnanteil abzüglich der Belastung in Höhe des jeweiligen Spitzensteuersatzes eingeräumt wurde. Wenngleich ein Nießbrauch an dem --nach § 717 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzesbuchs (BGB) übertragbaren-- Anspruch auf den Anteil am Gewinn einer Personengesellschaft begründet werden kann (§§ 1068 und 1069 BGB; Palandt/Bassenge, Bürgerliches Gesetzbuch, 69. Aufl., § 1068 Rz 4; Baumbach/Hopt/Hopt, HGB, 34. Aufl., § 105 Rz 44), ist A. aufgrund dieser vorbehaltenen Rechtsstellung nicht Mitunternehmer der X-KG geblieben, da er mit Ablauf des Streitjahres (s. nachfolgend zu II.1.c) weder an den stillen Reserven des Anlagevermögens (einschließlich des Geschäftswerts der X-KG) beteiligt war noch ihm ab diesem Zeitpunkt die mit dem übertragenen Gesellschaftsanteil verbundenen Verwaltungs- oder Mitwirkungsrechte zustanden (BFH-Urteil vom 16. Mai 1995 VIII R 18/93, BFHE 178, 52, BStBl II 1995, 714, zu 1.c cc und 1.d; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 306, 314). Demgemäß verbietet sich auch die Annahme, A. habe sich das wirtschaftliche (Mit-)Eigentum an dem Vermögen der Klägerin vorbehalten. Unberührt hiervon bleibt allerdings, dass A. aufgrund des Nießbrauchrechts ab dem Jahr 1996 bis zu seinem Tod nachträgliche Betriebseinnahmen --in Form eines gewinnabhängigen Veräußerungsentgelts-- erzielt hat (s. nachfolgend zu II.3.b und II.3.c). Auch hierdurch wird aber nicht in Frage gestellt, dass sein Gesellschaftsanteil --rechtlich und wirtschaftlich-- auf C. und D. übergegangen ist und A. somit --ab 1996-- mangels einer mitunternehmerschaftlichen Beteiligung an der Klägerin auch nicht mehr Adressat des für die X-KG durchzuführenden Feststellungsverfahrens sein konnte (vgl. ausführlich BFH-Urteil vom 14. Mai 2002 VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532).

15 c) Zu Recht ist das FG ferner davon ausgegangen, dass nicht nur die durch notarielle Urkunde vom 21. Dezember 1995 (schenkweise) vereinbarte Abtretung der Anteile an der X-GmbH (Komplementärin), sondern auch die am selben Tag vereinbarte Übertragung des Kommanditanteils an der X-KG dem Streitjahr (1995) zuzuordnen war. Die Vorinstanz hat hierzu zwar nicht ausdrücklich Stellung genommen. Der erkennende Senat ist jedoch befugt, den (Schenkungs-)Vertrag vom 21. Dezember 1995 (betreffend den Übergang der Kommanditbeteiligung) anhand der tatsächlichen Feststellungen selbst auszulegen (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 24, m.w.N.).

16 Die Abrede sieht vor, dass der Gesellschaftsanteil und damit die auf die Beteiligung entfallenden Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der X-KG (s. oben) "mit Wirkung zum 31. Dezember 1995" jeweils zur Hälfte C. und D. übertragen werden. Hiernach kann nicht fraglich sein, dass der Gesellschaftsanteil des A. spätestens mit Ablauf des

Streitjahres (1995) und nicht erst zu Beginn des Folgejahres (1996) übergehen sollte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764; vom 17. Mai 2000 II R 2/98, BFHE 191, 399, BStBl II 2000, 456; vom 29. November 2006 I R 78-80/05, BFH/NV 2007, 1091). Für dieses Vertragsverständnis sprechen zudem die sonstigen Umstände des Streitfalls (allgemein BFH-Urteil vom 2. Mai 1974 IV R 47/73, BFHE 113, 195, BStBl II 1974, 707). Zu berücksichtigen ist insoweit nicht nur, dass die Geschäftsanteile an der X-GmbH (Komplementärin) bereits am 21. Dezember 1995 mit sofortiger Wirkung abgetreten worden sind und die X-KG selbst den aus der Entnahme des zurückbehaltenen Geschäftsanteils an der Komplementärin (1.000 DM) erzielten Gewinn dem Streitjahr zugeordnet hat (BFH-Urteile vom 14. März 1991 IV R 88/89, BFH/NV 1992, 92, zu 5.; in BFH/NV 2007, 1091). Hinzu kommt, dass das Grundstück K-Straße mit Vertrag vom 30. Dezember 1995 von der G-KG an die Klägerin (X-KG) ab dem 1. Januar 1996 vermietet worden und auch hierin ein Umstand zu sehen ist, den Übergang der Beteiligung des A. an der X-KG auf seine Söhne noch dem Streitjahr (1995) zuzuweisen (vgl. BFH-Urteil vom 7. November 1991 IV R 43/90, BFHE 166, 329, BStBl II 1992, 398).

17 2. Die Übertragung der Gesellschaftsanteile auf C. und D. unterstand nicht der Regelung des § 7 Abs. 1 EStDV a.F., nach der im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen sind, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben (sog. Buchwertfortführung). Im Streitfall hat A. keinen Mitunternehmeranteil, sondern lediglich seinen Kommanditanteil übertragen.

18 a) § 7 Abs. 1 EStDV a.F. nimmt einerseits insoweit eine Sonderstellung ein, als er den Grundsatz der Individualbesteuerung durchbricht und die Übertragung der beim Rechtsvorgänger gebildeten stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger anordnet (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, zu D.III.6.a). Andererseits bringt die Vorschrift nach der Rechtsprechung lediglich deklaratorisch den allgemeinen Rechtsgedanken zum Ausdruck, nach dem die unentgeltliche Betriebs- und Unternehmensnachfolge ertragsteuerrechtlich nicht mit einer Aufdeckung der stillen Reserven verbunden ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, zu C.II.1.; BFH-Urteil vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173). Die Vorschrift ist demnach zwar auch dann anzuwenden, wenn die jeweilige unternehmerische Einheit nicht nur einem, sondern mehreren Erwerbern (z.B. Erben) übertragen wird (BFH-Beschluss vom 28. August 2001 VIII B 54/01, BFH/NV 2002, 24). Die Gewinnneutralität setzt jedoch voraus, dass sowohl bei Übergang eines Betriebs als auch in dem --nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F. der Betriebsübertragung gleichgestellten-- Fall des Übergangs von Mitunternehmeranteilen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173; BRDrucks 89/62, S. 1 der Begründung) alle wesentlichen Betriebsgrundlagen dem (oder den) Erwerber(n) übertragen werden. In der Rechtsprechung ist ferner geklärt, dass die --nach ihrer Bedeutung für den Betrieb zu bestimmenden (sog. funktionale Betrachtung)-- wesentlichen Betriebsgrundlagen auch im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers gehalten werden können. Demgemäß ist im Falle des Rückbehalts einer wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens die Übertragung eines Kommanditanteils ungeachtet dessen von der Buchwertverknüpfung des § 7 Abs. 1 EStDV a.F. ausgeschlossen, ob das zurückbehaltene Wirtschaftsgut vom bisherigen Mitunternehmer entnommen oder zu Buchwerten einem anderen Betriebsvermögen des Übertragenden zugewiesen wird (vgl. zu allem BFH-Beschluss vom 31. August 1995 VIII B 21/93, BFHE 178, 379, BStBl II 1995, 890; BFH-Urteil in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173).

19 b) Da zwischen den Beteiligten Einvernehmen darüber besteht, dass das Grundstück K-Straße als räumlicher Mittelpunkt des Handelsunternehmens der Klägerin zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörte (z.B. BFH-Urteil vom 23. Mai 2000 VIII R 11/99, BFHE 192, 474, BStBl II 2000, 621; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 813, m.w.N.), hatte die Buchwertausgliederung des Grundstücks in die G-KG, an der A. als alleiniger Kommanditist zu 100 % beteiligt war, nach den vorstehenden Erläuterungen zur Folge, dass C. und D. nicht der Mitunternehmeranteil ihres Vaters (A.), sondern lediglich dessen Anteile an den Wirtschaftsgütern der Klägerin übertragen worden sind (s. oben zu II.1.a). Eine Buchwertfortführung gemäß § 7 Abs. 1 EStDV a.F. ist demnach unbeschadet dessen zu verneinen, ob der Senat den Erwägungen des BFH-Urteils vom 25. November 2009 I R 72/08 (BFHE 227, 445) zur Frage der Wesentlichkeit von Geschäftsanteilen des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH (hier: Anteile des A. an der X-GmbH) folgen könnte. Auch bedarf es im Streitfall mit Rücksicht darauf, dass die Einbringung des Grundstücks K-Straße in das Gesamthandsvermögen der G-KG zeitgleich mit der Schenkungsabrede vom 21. Dezember 1995 vereinbart wurde (BFH-Urteil vom 19. März 1991 VIII R 76/87, BFHE 164, 260, BStBl II 1991, 635), keiner Erörterung, unter welchen Voraussetzungen eine Grundstücksausgliederung, die der Übertragung des Kommanditanteils in einem selbständigen Umstrukturierungsschritt vorangeht, den Grundsätzen der sog. Gesamtplanrechtsprechung unterworfen ist.

20 c) Soweit die Klägerin --teils mit Rücksicht auf die Besonderheiten des Streitfalls, teils aus grundsätzlichen und

gegen die bisherige Rechtsprechung gerichteten Erwägungen-- geltend macht, dass C. und D. --abweichend von den vorstehenden Ausführungen-- berechtigt gewesen seien, die Schlussbilanzwerte ihres Vaters nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F. fortzuführen, vermag der Senat dem nicht beizupflichten.

21 aa) Dies gilt zunächst für die Ansicht, sämtliche dem Mitunternehmeranteil des A. zuzuordnenden wesentlichen Betriebsgrundlagen seien deshalb seinen Söhnen (C. und D.) übertragen worden, weil der Kommanditanteil des A. an der G-KG wirtschaftlich C. und D. zuzurechnen gewesen sei und ihnen damit zugleich (d.h. mit Ablauf des Streitjahres) das wirtschaftliche (Mit-)Eigentum an dem in das Gesamthandsvermögen der G-KG ausgliederten Grundstück K-Straße zugestanden habe. Die hierfür vorgetragenen und aus Regelungen des Mietvertrags sowie des Gesellschaftsvertrags der G-KG abgeleiteten Umstände --insbesondere Ausschluss des Kündigungsrechts während der Grundstücksvermietung an die X-KG; Fremdabtretung der Gesellschaftsanteile nur mit Zustimmung der Mitgesellschafter; alleinige Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis der G-GmbH-- sind nicht geeignet, C. und D. als wirtschaftliche Inhaber der Kommanditbeteiligung des A. zu qualifizieren. Dem steht bereits entgegen, dass A. im Hinblick auf die Wahrung der mit seinem Kommanditanteil verbundenen Verwaltungs- und Kontrollrechte keinen Beschränkungen unterlag und ihm --abgesehen von dem Anspruch der G-GmbH (Komplementärin) auf Aufwendungsersatz und Haftungsvergütung-- der gesamte Gewinn der G-KG zustand. Hinzu kommt, dass --worauf die Vorinstanz zu Recht abgestellt hat-- A. nicht zum Buchwert aus der G-KG hinausgedrängt werden konnte, sondern er vielmehr im Falle seines Ausscheidens aus der Gesellschaft auf der Grundlage von 2/3 der Verkehrswerte des Anlagevermögens (einschließlich des Grundstücks K-Straße) abzufinden gewesen wäre (vgl. zur Rechtsprechung Klein/Brockmeyer/Ratschow, AO, 10. Aufl., § 39 Rz 27; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 300).

22 bb) Nicht zu folgen ist ferner dem Vortrag, die Buchwertfortführung nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F. sei nur im Hinblick auf die Ausgliederung solcher Wirtschaftsgüter (des Sonderbetriebsvermögens) ausgeschlossen, die für die Klägerin (X-KG) unentbehrlich gewesen seien, d.h. nicht jederzeit am Markt hätten angemietet oder erworben werden können. Zwar neigt der erkennende Senat dazu, dass ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens, das nach der Übertragung des Kommanditanteils nicht mehr von der KG genutzt und deshalb der KG auch nicht mehr zur (entgeltlichen oder unentgeltlichen) Nutzung überlassen wird, im Regelfall nicht mehr zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zu rechnen sein wird und sein Rückbehalt die Geltung der Buchwertfortführung (§ 7 Abs. 1 EStDV a.F.; heute: § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG) nicht hindert. Hierzu ist jedoch im anhängigen Verfahren nicht abschließend Stellung zu nehmen, da der Funktionszusammenhang zwischen dem Betrieb der Klägerin und dem Grundstück K-Straße nach der Anteilsübertragung von A. nicht gelöst, sondern aufgrund der dauerhaften Anmietung des Grundstücks von der G-KG gewahrt wurde. Für Sachverhalte dieser Art ist jedoch geklärt, dass nach der jüngeren Rechtsprechung insbesondere Grundstücke ungeachtet dessen zu den funktional wesentlichen Grundlagen des Betriebs (oder des Mitunternehmeranteils) zu rechnen sind, ob ein vergleichbares Grundstück von einem Dritten gekauft oder gemietet werden könnte (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 178, 379, BStBl II 1995, 890, zu § 7 Abs. 1 EStDV a.F.; Senatsurteile vom 19. März 2009 IV R 78/06, BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803; vom 17. März 2010 IV R 41/07, Der Betrieb 2010, 986, jeweils zur Betriebsaufspaltung). Der Senat sieht mit Rücksicht auf den Zweck des § 7 Abs. 1 EStDV a.F., nur bei Übergang einer sachlich eigenständigen Organisationseinheit (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, zu D.III.6.a aa) auf den (oder die) unentgeltlichen Erwerber von der Aufdeckung der stillen Reserven abzusehen (s. oben), keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzurücken.

23 cc) Nicht durchzugreifen vermag weiterhin die Auffassung der Klägerin, nach der bereits für den Streitfall zu beachten sei, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in den ab dem Veranlagungszeitraum 2001 geltenden Fassungen die Buchwertfortführung auch für die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen (hier: Grundstück K-Straße) in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft anordne (hier: G-KG) und hierdurch nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht der Buchwerttransfer gemäß § 6 Abs. 3 EStG für den unentgeltlichen Übergang eines Kommanditanteils (hier: bezüglich des Anteils des A. an der Klägerin) auch dann nicht ausgeschlossen werde, wenn das ausgegliederte Wirtschaftsgut (hier: Grundstück K-Straße) zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört habe (Wendt, Finanz-Rundschau 2005, 468, 471 f.; anderer Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 458, Tz. 7; Wacker, Zeitschrift für Steuern und Recht 2005, 358, 360). Die Klägerin lässt hierbei außer Acht, dass sich die von ihr angeführte Stellungnahme des Schrifttums auf die Konkurrenz (das Nebeneinander) zweier mit Blick auf ihre Rechtsfolgen übereinstimmender Gesetzesbefehle stützt. Im Streitjahr (1995) fehlt es hingegen nicht nur an solchen ausdrücklichen Anweisungen des EStG. Hinzu kommt vor allem, dass die Buchwertfortführung bezüglich einzelner Wirtschaftsgüter (hier: Grundstück K-Straße in das Gesamthandsvermögen der G-KG) für den Steuerpflichtigen nicht zwingend, sondern ihm nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 15. Juli 1976 I R 17/74 --BFHE 119, 285, BStBl II 1976, 748-- (sog. Einbringungsurteil) lediglich wahlweise eingeräumt war (ebenso BMF-Schreiben vom 20. Dezember 1977 IV B 2 -S 2241- 231/77, BStBl I 1978, 8, Tz. 24 ff.; sog. Mitunternehmererlass). Demgemäß hat die

Rechtsprechung des BFH (s. oben) mit einem solchen nicht kodifizierten --und auf der Fortsetzung der bisherigen Sachherrschaft über das eingebrachte Einzel-Wirtschaftsgut fußenden-- Wahlrecht auch keinen Wertungsgesichtspunkt verbunden, der geeignet sein könnte, die nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F. zu beachtenden tatbestandlichen Anforderungen für die Buchwertfortführung unentgeltlich übertragener betrieblicher Einheiten im Wege einer teleologischen Reduktion zurückzunehmen. Der erkennende Senat, der auch insoweit an seiner bisherigen Einschätzung festhält, hat deshalb im anhängigen Verfahren weder auf die für die Rechtslage ab dem Veranlagungszeitraum 2001 vertretenen Ansichten des Schrifttums noch --im Hinblick auf das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV a.F.-- darauf einzugehen, ob im Streitfall auch bezüglich des Wertanteils des Grundstücks K-Straße, der nach § 3 des Gesellschaftsvertrags der G-KG vom 21. Dezember 1995 dem Darlehenskonto des A. gutgeschrieben werden sollte (s. oben zu I.3.), die Voraussetzungen einer wahlweisen Buchwertverknüpfung gegeben waren (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420; s. aber nachfolgend zu II.3.).

24 3. Das FG hat aus dem Umstand, dass der Übergang des Anteils des A. an der Klägerin (X-KG) nicht nach § 7 Abs. 1 EStDV a.F. zu Buchwerten vollzogen werden konnte, abgeleitet, dass A. einen Gewinn aus der Entnahme bezüglich der auf seine Kommanditbeteiligung entfallenden anteiligen Wirtschaftsgüter der X-KG sowie bezüglich der C. und D. unentgeltlich übertragenen Geschäftsanteile an der X-GmbH (Komplementärin) erzielt hat. Letzteres unterliegt zwar keinem Zweifel, da für den Übergang der Geschäftsanteile an der X-GmbH keine Gegenleistung vereinbart worden ist und die Beteiligungen --ebenso wie der von A. zurückbehaltene Geschäftsanteil (1.000 DM; s. oben zu I.2.)-- in dessen Privatvermögen übernommen worden und erst im Anschluss hieran seinen Söhnen übertragen worden sind (vgl. zur Anerkennung der Vertragsabreden BFH-Urteil vom 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194, zu II.1.e bb). Im Hinblick auf die anteiligen Wirtschaftsgüter der Klägerin hat die Vorinstanz jedoch außer Acht gelassen, dass der grundsätzlich anzusetzende Entnahmegewinn (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, zu D.III.6.a; BFH-Urteil in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 435/aa) durch den vorrangigen Tatbestand der Veräußerung verdrängt wird. Von einem solchen (vorrangigen) Veräußerungsentgelt ist im Streitfall nicht nur aufgrund der Übernahme der auf den Kommanditanteil des A. anteilig entfallenden Verbindlichkeiten der X-KG auszugehen (nachfolgend zu a). Gleiches gilt darüber hinaus für die Abrede über die fortdauernde Gewinnbeteiligung des A. (ab dem Jahr 1996); zudem ist das hierdurch begründete Veräußerungsentgelt nicht bereits im Streitjahr (1995), sondern erst in den Folgejahren anzusetzen (nachfolgend zu b).

25 a) Nach ständiger Rechtsprechung führt --abgesehen von der vorliegend nicht gegebenen Sonderregelung des § 7 Abs. 1 EStDV a.F. (heute: § 6 Abs. 3 EStG; s. oben zu II.2.)-- die Übernahme von Verbindlichkeiten für den Erwerb eines oder mehrerer Wirtschaftsgüter ertragsteuerrechtlich zu Anschaffungskosten und damit für den Übertragenden zu einem Veräußerungserlös (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, zu C.II.3.). Gleiches gilt --wiederum vorbehaltlich der Sonderwertung des § 7 Abs. 1 EStDV a.F.-- für den Übergang einer Kommanditbeteiligung, wenn der Beteiligung nach der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (s. oben zu II.1.a) nicht nur Anteile an den Aktiva der KG (positive Wirtschaftsgüter), sondern anteilig auch die Verbindlichkeiten des Gesamthandsvermögens (negative Wirtschaftsgüter) zuzuordnen sind. Da auch die übergegangenen Anteile an den positiven Wirtschaftsgütern zur Begleichung der Schulden der KG heranzuziehen sind (§§ 124, 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs --HGB--), lässt sich gegen die Annahme eines Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäfts auch nicht einwenden, dass der Übernehmer (Kommanditist; hier: C. und D.) nur nach Maßgabe der Haftsummeneinträge persönlich für die Verbindlichkeiten der KG einzustehen hat (§§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 1 HGB; zur Haftung bei Anteilsübertragung s. Baumbach/Hopt/Hopt, a.a.O., § 173 Rz 11 ff.; zur Einbringung von Einzel-Wirtschaftsgütern gegen Übernahme von Darlehensschulden in eine KG s. BFH-Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420).

26 b) Entgegen der --vom FG gebilligten-- Ansicht des FA ist die Abrede im Vertrag vom 21. Dezember 1995, nach der A. (und seiner Ehefrau) ein lebenslängliches Nießbrauchsrecht an dem auf die übertragene Kommanditbeteiligung (200.000 DM) entfallenden Gewinnanteil abzüglich der Belastung in Höhe des jeweiligen Spitzensteuersatzes eingeräumt wurde, nicht dem Institut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zuzurechnen (§§ 10 Abs. 1 Nr. 1a, 22 Nr. 1 EStG 1995).

27 aa) Zwar können die auf besonderen (privaten) Verpflichtungsgründen beruhenden und mit dem Sonderausgabenabzug des Vermögensübernehmers nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG 1995 korrespondierenden wiederkehrenden Bezüge des Übergebers (§ 22 Nr. 1 EStG 1995) auch dinglich abgesichert werden (hier: Nießbrauch; s. oben zu II.1.b; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 22 Rz 79). Das FA hat jedoch nicht hinreichend berücksichtigt, dass das Institut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen insofern ein Sonderrecht

begründet, als es die allgemeinen Grundsätze über das Vorliegen von Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäften zugunsten der Wertung zurücktreten lässt, dass das Vermögen unentgeltlich auf den (die) Übernehmer übertragen wird und sich der Übergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehält, die nunmehr vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, zu C.II.2.). Zu beachten ist insoweit weiterhin, dass über die Geltung dieser sondergesetzlichen Rechtsfolgen nicht nach Maßgabe abschließender und abstrakt umrissener Tatbestandsmerkmale, sondern nur aufgrund der wertenden Beurteilung der jeweiligen Einzelabrede entschieden werden kann (z.B. BFH-Urteil vom 27. August 1997 X R 54/94, BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813).

28 bb) Hiervon ausgehend ist in der Rechtsprechung geklärt, dass dann, wenn --woran es vorliegend fehlt (s. oben zu II.1.b)-- der Übergeber aufgrund eines vorbehaltenen Nießbrauchs originär Einkünfte aus der Nutzung des (gesamten) übertragenen Vermögens erzielt, der Übergabevertrag nicht dem vorbezeichneten Sonderrecht zuzuordnen ist (BFH-Urteil vom 25. März 1992 X R 100/91, BFHE 168, 243, BStBl II 1992, 803; vgl. ferner auch BFH-Urteil vom 3. Juni 1992 X R 14/89, BFHE 169, 25, BStBl II 1993, 23). Gleiches gilt für Versorgungszusagen, die im Rahmen eines als gleichwertig angesehenen Austausches von Leistung und Gegenleistung erteilt werden (sog. betriebliche Veräußerungsrente; Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847).

29 cc) Nichts anderes kann gelten, wenn --wie im Streitfall-- betriebliche Wirtschaftsgüter übertragen und --mangels Wahrung der Tatbestandsmerkmale des § 7 Abs. 1 EStDV a.F. (heute: § 6 Abs. 3 EStG)-- die Buchwerte nicht fortgeführt werden können (vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847). Gleich der Vereinbarung einer betrieblichen Veräußerungsrente ist es auch in dieser Konstellation ausgeschlossen, den ggf. im Wege der Schätzung zu ermittelnden Barwert der zukünftigen Gewinnaussichten nicht nur durch den Ansatz eines Entnahmegewinns (hier: bezüglich der Anteile am Betriebsvermögen der X-KG), sondern darüber hinaus --ein zweites Mal und damit systemwidrig-- als wiederkehrende Bezüge (§ 22 Nr. 1 EStG 1995) der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen. Vielmehr unterliegt die von A. sowie C. und D. getroffene Vereinbarung den allgemeinen Grundsätzen über die Behandlung voll entgeltlicher oder teilentgeltlicher Übertragungen eines Kommanditanteils gegen ein gewinnabhängiges Entgelt (Kaufpreis). Ein hiermit verbundener Gewinn wird jedoch nicht bereits im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den zum Gesamthandsvermögen der X-KG gehörenden und durch den Kommanditanteil des A. repräsentierten Wirtschaftsgütern, sondern nach ständiger Rechtsprechung des BFH (Urteil in BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 229, jeweils m.w.N.) --ohne Gewährung eines Wahlrechts zur Sofortbesteuerung-- erst dann von A. als nachträgliche Betriebseinnahme erzielt, wenn und soweit die Summe der gewinnabhängigen Entgelte den diesem Realisationsakt zuzuordnenden Teil seines Schlusskapitalkontos zum 31. Dezember 1995 übersteigt (s. dazu nachfolgend zu c). Hiermit übereinstimmend haben C. und D. --worüber im anhängigen Verfahren allerdings nicht zu befinden ist-- die gewinnabhängige Kaufpreisverpflichtung jedenfalls in Höhe der Buchwerte der erworbenen Wirtschaftsgüter als betriebliche Verbindlichkeit zu passivieren (BFH-Urteil in BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532; Schmidt/ Wacker, a.a.O., § 16 Rz 235). Anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass ein vorbehaltenes dingliches oder schuldrechtliches Nutzungsrecht regelmäßig nicht als Entgelt für den Erwerb der übertragenen Wirtschaftsgüter zu qualifizieren ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juni 1994 IX R 33, 34/92, BFHE 175, 70, BStBl II 1994, 927; einschränkend BFH-Urteil vom 21. Februar 1991 IX R 265/87, BFHE 163, 560, BStBl II 1992, 718; insgesamt kritisch Schmidt/Glanegger, EStG, 28. Aufl., § 6 Rz 140 "Dingl. Lasten"). Die dieser Beurteilung zugrunde liegende Vorstellung, dass das vorbehaltene Nutzungsrecht von vornherein den Wert des übertragenen Vermögens mindere (BFH-Urteil in BFHE 175, 70, BStBl II 1994, 927), kann jedenfalls dann nicht zum Tragen kommen, wenn --wie vorliegend (s. oben zu II.1.b)-- das Nutzungsrecht keine fortdauernde Mitunternehmerstellung des Übertragenden (hier: des A.) begründet und demgemäß die Einkünfte von den Vermögensübernehmern (hier: C. und D.) erzielt sowie aufgrund des vorbehaltenen Nutzungsrechts ganz oder teilweise als Gegenleistung für den Erhalt des Kommanditanteils an den Übergeber (bzw. dessen Ehefrau) ausgekehrt werden.

30 c) Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang zu überprüfen haben, ob die Höhe der vereinbarten Gewinnbeteiligung des A. (und seiner Ehefrau) dem unter Fremden üblichen Entgelt für die Übertragung des Kommanditanteils entspricht. Sollte dies --unter Berücksichtigung des tatsächlichen Werts des auf C. und D. übergegangenen Anteils (einschließlich Firmenwert abzüglich der übernommenen Verbindlichkeiten)-- nicht der Fall sein, wäre im Hinblick auf den überhöhten (nicht fremdüblichen) Teil der Gewinnbeteiligung von privat veranlassten und nicht der Einkunftssphäre des A. zuzurechnenden Zuwendungen auszugehen (vgl. § 12 Nr. 2 EStG 1995). Ferner wird die Vorinstanz zu ermitteln haben, ob die Summe aus den übernommenen Verbindlichkeiten sowie dem im Schätzwege zu ermittelnden Barwert der fremdüblichen Gewinnbeteiligung des A. (und seiner

Ehefrau) den tatsächlichen Wert der auf die übertragene Beteiligung des A. entfallenden Aktiva der X-KG (Klägerin) erreicht; nur sofern dies zu verneinen sein sollte, wäre für den verbleibenden, d.h. nicht durch die Veräußerungstatbestände (Schuldübernahme; Barwert der Gewinnbeteiligung) aufgedeckten Wert der anteiligen Aktiva ein Entnahmegewinn des A. anzusetzen (s. oben zu II.3.). Hiervon ausgehend wird das FG ferner das Schlusskapital des A. zum 31. Dezember 1995 aufzugliedern und den beiden Veräußerungstatbeständen sowie --ggf.-- dem Entnahmetatbestand anteilig zuzuordnen haben. Schließlich wird die Vorinstanz berücksichtigen müssen, dass --wie erläutert (s. oben zu II.3.b)-- der Ansatz eines Veräußerungsgewinns bezüglich des gewinnabhängigen Kaufpreises im Streitjahr nicht in Betracht kommt.

31 4. Die Sache ist hiernach nicht spruchreif. Das vorinstanzliche Urteil ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen, das die nach den vorstehenden Darlegungen erforderlichen tatsächlichen Feststellungen nachzuholen haben wird. Die Vorinstanz wird hierbei auch Gelegenheit haben, die für den erkennenden Senat nach den vorgelegten Akten nicht nachvollziehbare Bewertung des übertragenen Vermögens (Anteile an X-KG und X-GmbH) zu überprüfen. Sollte sich hierbei ergeben, dass die zum Sonderbetriebsvermögen des A. gehörenden und entnommenen Geschäftsanteile an der X-GmbH mit einem überhöhten Wert angesetzt worden sind, so wird die Vorinstanz unter Wahrung des sog. Verböserungsverbots (hier: bezüglich des für das Sonderbetriebsvermögen festgestellten Entnahmegewinns) auch zu ermitteln haben, ob --entgegen der bisherigen Einschätzung der Beteiligten-- die Übertragung des Grundstücks K-Straße in das Gesamthandsvermögens der G-KG nicht insoweit mit der Realisierung eines Gewinns verbunden war, als der "Wert" des Grundstücks (so § 3 des Gesellschaftsvertrags) dem für A. geführten Darlehenskonto gutgeschrieben wurde (vgl. BFH-Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420; zur Gegenrechnung von Buchwert und Verbindlichkeiten s. Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 15 Rz 665, m.w.N. zur Rechtsprechung).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de