

Urteil vom 20. Mai 2010, IV R 42/08

Entnahmegewinn nach § 6 Abs. 5 EStG 1999 - kein Anspruch auf "Gleichbehandlung in der Zeit"

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 5, EStG § 52 Abs 16a, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 03. Juli 2008, Az: 10 K 764/03

Leitsätze

Wird ein Wirtschaftsgut zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft unentgeltlich übertragen, ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1999 der Teilwert anzusetzen. Gegen die hiermit verbundene Gewinnrealisierung bestehen auch mit Rücksicht darauf keine verfassungsrechtlichen Bedenken, dass der Gesetzgeber für den Fall, dass ein solcher Übertragungsvorgang nach dem 31. Dezember 2000 erfolgt, die Fortführung des bisherigen Buchwerts angeordnet hat .

Tatbestand

- 1** I. 1. An der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --X-KG--, die mit Baumaschinen und Bauzubehör handelt, waren im Streitjahr (1999) zu jeweils 1/3 Frau X (Komplementärin) und deren Töchter Y und Z (Kommanditistinnen) beteiligt.
- 2** 2. Das Betriebsgrundstück S-Straße gehörte der Gesellschaft und der Komplementärin je zur Hälfte und war in vollem Umfang als Anlagevermögen der Gesellschaft bilanziert. Sonderbilanzen wurden nicht erstellt. Das Grundstück war mit Grundschulden zugunsten der V-Bank in Höhe von insgesamt 1,5 Mio. DM belastet.
- 3** 3. Mit Vertrag vom 20. Dezember 1999 übertrug die Komplementärin ihren Grundstücksanteil unentgeltlich je zur Hälfte auf die beiden Kommanditistinnen. Diese übernahmen zwar die Grundschulden und unterwarfen sich gegenüber der V-Bank insoweit der sofortigen Zwangsvollstreckung. Nicht übernommen wurden jedoch die durch die Grundschulden gesicherten --und weiterhin in der Bilanz der X-KG passivierten-- Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der V-Bank. Sie waren zum 31. Dezember 1999 in Höhe von 460.000 DM ausgewiesen; das Eigenkapital belief sich auf rund 2,92 Mio. DM. Den weiteren Schulden der KG (rund 0,66 Mio. DM) standen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von rund 1,66 Mio. DM gegenüber.
- 4** 4. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Ansicht, dass die Grundstücksübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) --EStG 1999-- mit dem Teilwert anzusetzen sei. Ausgehend von einem --zwischen den Beteiligten nicht streitigen-- Verkehrswert des Grundstücks in Höhe von 1.130.000 DM ermittelte das FA für die Komplementärin einen steuerpflichtigen Sonderbilanzgewinn in Höhe von 433.395,62 DM; entgegen der von der Klägerin bis zum Abschluss des vorinstanzlichen Verfahrens vertretenen Auffassung wurden die eingetragenen Grundschulden nicht wertmindernd berücksichtigt, da angesichts der Vermögens- und Ertragslage der X-KG für die Kommanditistinnen keine Gefahr bestanden habe, aus den Grundschulden in Anspruch genommen zu werden. Dementsprechend setzte das FA mit Änderungsbescheid vom 18. November 2002 den Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 38.065 DM (19.462,33 €) fest. Der hiergegen erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 5** 5. Die Klage wurde vom Finanzgericht (FG) abgewiesen. Der hälftige Grundstücksanteil der Komplementärin, der zu ihrem notwendigen Sonderbetriebsvermögen gehört habe, sei Y und Z unentgeltlich übertragen worden. Die isolierte Übernahme einer Grundschuld führe beim Erwerber nicht zu Anschaffungskosten. Demnach sei gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1999 der Teilwert anzusetzen. Die Regelung verstoße auch nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Anderes ergebe sich nicht daraus, dass der Gesetzgeber ab dem Jahre 2001 (im Folgenden: EStG 2001) an die bis einschließlich 1998 geltende Rechtslage angeknüpft und die Übertragung stiller

Reserven zwischen den Mitunternehmern einer Mitunternehmerschaft wieder zugelassen habe. Nicht zu folgen sei der Klägerin darin, dass sich aus dem Gesichtspunkt der "Gleichheit in der Zeit" das verfassungsrechtliche Gebot der rückwirkenden Geltung des § 6 Abs. 5 EStG 2001 für das Streitjahr (1999) ergebe. Da die Buchwertfortführung nur als gezielte Subvention zur Umstrukturierung mittelständischer Unternehmen gerechtfertigt werden könne, sei § 6 Abs. 5 EStG 2001 nicht als --die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit konkretisierende-- Fiskalzwecknorm, sondern als Lenkungsnorm einzustufen. Vorschriften dieser Art dürfe der Gesetzgeber aber auch innerhalb kurzer Zeit aussetzen oder ändern. Nicht zu beanstanden sei schließlich, dass das FA die Grundschulden bei der Ermittlung des Teilwerts der Grundstücksanteile nicht berücksichtigt habe. Letzteres wäre --so die Vorinstanz-- nur dann in Betracht gekommen, wenn --was im Streitfall angesichts des Verhältnisses von Aktiva (Kundenforderungen) und Passiva (Bank- und sonstige Verbindlichkeiten) der X-KG ausgeschlossen gewesen sei-- eine Inanspruchnahme der Kommanditistinnen aus den dinglichen Lasten gedroht hätte.

- 6 Mit der vom FG zugelassenen Revision hat die Klägerin zwar vorgetragen, dass sie gegen die Ermittlung des Grundstücksverkehrswerts sowie die Nichtberücksichtigung der Grundschulden keine Einwände mehr erhebe. Wie auch im erstinstanzlichen Verfahren macht sie jedoch geltend, dass die unterschiedliche Behandlung der nämlichen Übertragungsvorgänge innerhalb kurzer Zeitabstände zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung führe.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil der Vorinstanz sowie den Gewerbesteuermessbescheid vom 18. November 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. November 2003 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 1. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ist nach § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 1999) von dem nach den Vorschriften des EStG und Körperschaftsteuergesetzes ermittelten Gewinn auszugehen. Da hiernach die Vorschriften über die Entnahme sowie über die Bewertung (§§ 4 und 5 Abs. 6 EStG 1999) zu befolgen sind, wird der Gewerbeertrag sowie der festzusetzende Gewerbesteuermessbetrag (§ 11 GewStG 1999) auch durch einen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1999 gebotenen Teilwertansatz bestimmt.
- 11 2. Zu Recht hat das FG die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift als gegeben angesehen. Auch ist die Höhe des angesetzten Teilwerts nicht zu beanstanden.
- 12 a) Das Grundstück, das für die betrieblichen Zwecke der Klägerin (X-KG) genutzt wurde, gehörte im Umfang des Miteigentumsanteils der Komplementärin (X) zu deren notwendigem Sonderbetriebsvermögen. Es ist i.S. von § 6 Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 1 EStG 1999 zu jeweils 1/2 in das Sonderbetriebsvermögen der Kommanditistinnen (Y und Z) bei der X-KG übertragen worden.
- 13 b) Letzteres setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens nicht (entgeltlich) veräußert, sondern ganz oder teilweise aufgrund eines unentgeltlichen Rechtsgeschäfts dem anderen Mitunternehmer zugewendet wird. Der --unentgeltliche-- Übertragungsvorgang bedingt eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme des bisherigen Eigentümers (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1999; vgl. auch § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG 1999) sowie eine Einlage beim neuen Rechtsinhaber (hier: Y und Z; vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG 1999). Im Streitfall hat die Vorinstanz das Tatbestandsmerkmal der unentgeltlichen Übertragung zu Recht bejaht, da nach ständiger Rechtsprechung die isolierte Übernahme dinglicher Lasten (hier: Grundschulden zugunsten der V-Bank) keinen Veräußerungs- und Anschaffungstatbestand begründet, sondern lediglich mit einer Beschränkung der übergegangenen Eigentumsrechte an dem einheitlich zu betrachtenden Wirtschaftsgut (belastetes Grundstück S-Straße) verbunden ist; sie kann deshalb auch nicht der Übernahme schuldrechtlicher Verpflichtungen durch den Grundstückserwerber gleichgestellt werden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. November 2004 I R 96/02, BFHE 208, 197, BStBl II 2008, 296; vgl. auch BFH-Beschluss vom 22. April 1998 IV B 107/97, BFH/NV 1999, 162; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, zu C.II.2. und C.II.3.; Schmidt/Kulosa, EStG, 29. Aufl., § 6 Rz 84).

- 14** c) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass sich der Verkehrswert (gemeiner Wert) des unbelasteten Grundstücks S-Straße und damit --als untere Grenze der Bewertung-- auch dessen Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG 1999; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 251) zum Zeitpunkt der Grundstücksübertragung auf 1.130.000 DM belief. Die Grundschuldbelastung war hiervon nicht wertmindernd abzusetzen. Dabei kann offenbleiben, ob die übernommenen Grundschulden als aufschiebend bedingte Lasten (§ 6 des Bewertungsgesetzes --BewG--) zu qualifizieren waren (vgl. hierzu Urteil des FG München vom 25. Oktober 2006 4 K 40/04, Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 273) und ob bereits hieraus abzuleiten ist, dass sie im Rahmen der Teilwertermittlung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1999 (ggf. i.V.m. §§ 1 Abs. 2, 6, 10 BewG) nicht berücksichtigt werden können. Ihre Berücksichtigung war --wie nunmehr auch die Klägerin einräumt-- jedenfalls deshalb ausgeschlossen, weil nach den den Senat bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) eine Haftungsinanspruchnahme --und sei es nur in geringer Höhe-- angesichts der Vermögens- und Ertragslage der KG, die auch nach der Grundstücksübertragung Schuldnerin der von ihr übernommenen Verbindlichkeiten blieb, nicht drohte und deshalb auch in dem Fortbestand der Grundschuldbelastung kein den Wert des übertragenen Grundstücksanteils beeinflussender Umstand gesehen werden kann (vgl. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 330; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 550, jeweils unter "Dingl Lasten"; BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 162, betreffend Rückstellungen auf Seiten des Grundstückserwerbers).
- 15** 3. Gegen die Erhöhung des Gewinns um den von X realisierten Entnahmegewinn bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.
- 16** a) Der Grundstücksanteil der X ist nach Veröffentlichung des StEntlG 1999/2000/2002 im BGBl I (vom 31. März 1999) ihren Töchtern übertragen worden. Auch nach ihrem Regelungsinhalt sind die Bestimmungen des § 6 Abs. 5 EStG 1999 verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Allerdings konnten nach der dem sog. Mitunternehmer-Erlass (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Dezember 1977 IV B 2 -S 2241- 231/77, BStBl I 1978, 8, Tz. 24 ff., 38) zugrunde liegenden Rechtsprechung des BFH Einzelwirtschaftsgüter zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen einer gewerblichen (betrieblichen) Personengesellschaft eingebracht werden (BFH-Urteil vom 15. Juli 1976 I R 17/74, BFHE 119, 285, BStBl II 1976, 748); auch hat der BFH im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines weiterhin der Personengesellschaft zur Nutzung überlassenen Einzelwirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in dasjenige eines anderen --an der nämlichen Personengesellschaft beteiligten-- Mitunternehmers keine gewinnrealisierende Entnahme angenommen (z.B. BFH-Urteil vom 27. August 1992 IV R 89/90, BFHE 170, 21, BStBl II 1993, 225, m.w.N.; kritisch Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 11, S. 458). Der Gesetzgeber war jedoch befugt, von diesen Besteuerungsgrundsätzen abzurücken. Da Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage vermittelt (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111; Urteil des Bundessozialgerichts vom 11. Oktober 2001 B 12 Kr 19/00 R, Die Sozialversicherung 2002, 243; Ossenbühl in Festschrift für Hans F. Zacher, 1998, 673, 686 f.; Papier in Festschrift für Udo Steiner, 2009, 565, 573 ff.), war es dem Gesetzgeber zur Sicherung des sog. Steuersubjektprinzips (hierzu auch BFH-Beschluss vom 15. April 2010 IV B 105/09, Deutsches Steuerrecht 2010, 1070; vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) gestattet, den zivilrechtlichen Wechsel des Rechtsträgers (hier: Übergang des Grundstücksmitigentums von X auf Y und Z) mit einer Entnahmegewinnbesteuerung zu verbinden (vgl. BTDrucks 14/443, S. 24; BTDrucks 14/23, S. 172). Er hat diesen Systemwechsel auch folgerichtig ausgestaltet, indem er zugleich zum einen die Übertragung von Veräußerungsgewinnen nach § 6b EStG auf Reinvestitionen des nämlichen Rechtsträgers beschränkt (vgl. § 6b Abs. 4 Nr. 3 und Abs. 10 EStG 1999; BTDrucks 14/443, S. 25; BTDrucks 14/23, S. 174) sowie zum anderen bei der sog. Realteilung einer Mitunternehmerschaft die Buchwertfortführung im Falle der Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern ausgeschlossen hat (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG 1999; BTDrucks 14/443, S. 28; BTDrucks 14/23, S. 178).
- 17** b) Anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass der Gesetzgeber zunächst mit der Neufassung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) sowie anschließend mit der abermaligen Änderung des § 6 Abs. 5 Satz 3 (Nr. 3) EStG durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) im Grundsatz zur Rechtslage bis 1998 zurückgekehrt ist. Entgegen der Ansicht der Klägerin war hiermit kein verfassungsrechtliches Gebot verbunden, die Gesetzeskorrektur des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (2001) rückwirkend --d.h. auch mit Wirkung für das Streitjahr (1999)-- in Kraft zu setzen.
- 18** aa) Dabei hat der Senat nicht darauf einzugehen, ob es sich bei der Neufassung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG um eine Lenkungsnorm zur Erleichterung von Umstrukturierungen (so die Vorinstanz) oder --wie von der Klägerin geltend

gemacht-- um eine den Steuertatbestand beschränkende Fiskalzwecknorm handelt (Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 17 Rz 220 i.V.m. Lang in Tipke/Lang, a.a.O., § 4 Rz 19 ff.). Die Frage kann deshalb offenbleiben, weil der Gesetzgeber selbst im Bereich der Fiskalzwecknormen zur Korrektur einer vorangegangenen Rechtsänderung befugt ist, wenn sie dem Sachlichkeitsgebot entspricht, d.h. durch sachliche Gründe getragen und damit das allgemeine Willkürverbot nicht verletzt wird. Der Gesetzgeber kann hierbei --ergänzend-- auch Gesichtspunkte einer geordneten Führung der öffentlichen Haushalte berücksichtigen und demgemäß die Gesetzeskorrektur erst ab einem bestimmten Stichtag in Kraft setzen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 123, 111).

- 19** bb) Hieran gemessen war es nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber für Übertragungen nach dem 31. Dezember 2000 (§ 52 Abs. 16a EStG 2001) zu den Grundsätzen der Buchwertfortführung in Fällen des Transfers von Wirtschaftsgütern im Kreis der Mitunternehmer zurückgekehrt ist und hierbei von einer rückwirkenden Geltung der Gesetzeskorrektur abgesehen hat.
- 20** (1) Die Neufassung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 2001 geht auf den im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum StSenkG eingebrachten Gesetzentwurf der Bundestagsfraktion der CDU/CSU vom 14. März 2000 (BTDrucks 14/2903) zurück. Da --so die Entwurfsbegründung-- die Erfahrungen gezeigt hätten, dass die mit dem StEntlG 1999/2000/2002 vorgenommene Einschränkung der steuerneutralen Übertragung von Betriebsvermögen eine gravierende Behinderung von Unternehmensumstrukturierungen darstelle, sei es notwendig, mit Wirkung ab 2001 (vgl. § 52 Abs. 16 Satz 11 EStG in der Entwurfsfassung) zur früheren Buchwertfortführung unter der Voraussetzung zurückzukehren, dass die spätere Erfassung der stillen Reserven sichergestellt sei. Vor allem für den gewerblichen Mittelstand behindere eine zwangsweise Gewinnrealisierung wirtschaftlich sinnvolle Anpassungsprozesse und führe zu einem erheblichen Verlust an Flexibilität bei der Rechtsformwahl sowie bei der Gestaltung von Nachfolgeregelungen und Erbauseinandersetzungen (BTDrucks 14/2903, S. 16; vgl. auch Antrag vom 15. Februar 2000, BTDrucks 14/2688, S. 2 und 6). Der Antrag ist vom Finanzausschuss abgelehnt (BTDrucks 14/3366, S. 111) und erst im Vermittlungsverfahren zum StSenkG aufgegriffen worden (BRDrucks 410/00, S. 3). Durch das UntStFG wurde zum einen die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des StSenkG weiter präzisiert und Vorsorge gegen Buchwertübertragungen zum Zwecke der Vorbereitung von Veräußerungen getroffen (BTDrucks 14/6882, S. 32; BTDrucks 14/7343, S. 8, 14; BTDrucks 14/7344, S. 7; BTDrucks 14/7780); zugleich ist der Gesetzgeber --folgerichtig-- zur sog. gesellschaftsbezogenen Betrachtung im Rahmen von § 6b EStG sowie --wiederum vorbehaltlich von Veräußerungs- und Entnahmesperrfristen-- zur Buchwertverknüpfung in Fällen der Realteilung unter Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern mit Wirkung ab dem 1. Januar 2001 zurückgekehrt (§§ 16 Abs. 3 Sätze 2 ff., 52 Abs. 16a EStG i.d.F. des UntStFG; dazu BTDrucks 14/6882, S. 33 f.; BTDrucks 14/7343, S. 9 ff., 14 f.; BTDrucks 14/7344, S. 7; BTDrucks 14/7780).
- 21** (2) Die Korrektur des § 6 Abs. 5 EStG 2001 durch das StSenkG sowie das UntStFG beruht hiernach --ebenso wie die Anpassungen in den §§ 6b, 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG 2001-- auf sachlichen Gründen. Insbesondere muss es dem Gesetzgeber überlassen bleiben, eine Gesetzesreform zu korrigieren, wenn er --wie vorliegend (s.o.)-- in nachvollziehbarer Weise zu der Einschätzung gelangt, dass die zunächst ergriffenen Reformmaßnahmen das berechnete Anliegen der Betroffenen zur sinnvollen Anpassung der Unternehmensstruktur in "gravierender" Weise "behindert" haben (BTDrucks 14/2903, S. 16). Eine verfassungsrechtliche Verpflichtung zur rückwirkenden Korrektur ist hiermit --wie dargelegt-- nicht verbunden (vgl. auch Dürig in Maunz/Dürig, Komm. z. GG, Art. 3 Rz 199: "auch Reformen der Reform müssen möglich bleiben"). Auch durfte der Gesetzgeber --wie gleichfalls bereits erläutert-- hierbei die fiskalischen Auswirkungen einer rückwirkenden Gesetzeskorrektur und damit berücksichtigen, dass er allein aufgrund der Abschaffung der Regelungen des Mitunternehmererlasses durch das StEntlG 1999/2000/ 2002 Steuermehreinnahmen für das Jahr 1999 in Höhe von 0,963 Mrd. DM veranschlagt hatte (BTDrucks 14/23, S. 144 f.).
- 22** 4. Da über die Höhe des angesetzten Entnahmegewinns zwischen den Beteiligten kein Streit mehr besteht und Rechtsfehler für den Senat insoweit auch nicht erkennbar sind, ist die Sache spruchreif und die Revision zurückzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de