Beschluss vom 04. August 2010, X B 172/09

Übernahme von Verbindlichkeiten bei der Betriebsaufspaltung - schützenswertes nachhaltiges Vertrauen in den Fortbestand der früheren Rechtsauffassung

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 14. September 2009, Az: 11 K 179/06

Leitsätze

NV: Steuerpflichtige durften zumindest seit 1994 nicht (mehr) darauf vertrauen, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Übernahme von Verbindlichkeiten bei der Begründung einer Betriebsaufspaltung steuerneutral möglich ist.

Gründe

1 Die Nichtzulassungsbeschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat keinen Erfolg. Sie ist zulässig, jedoch nicht begründet.

2 1. Die Nichtzulassungsbeschwerde wurde von den Prozessbevollmächtigten der Kläger mit Schriftsatz vom 2. November 2009 fristgerecht eingelegt.

3 Auf der dem Finanzgericht (FG) zurückgesandten Zustellungsurkunde ist zwar als Tag der Zustellung der 30. September 2009 vermerkt worden; demgegenüber trägt aber der von den Klägern vorgelegte Umschlag der Zustellungsurkunde das Zustellungsdatum 2. Oktober 2009. Es kann im Streitfall dahingestellt bleiben, an welchem Tag die Zustellung tatsächlich erfolgt ist. Selbst wenn sie bereits am 30. September 2009 erfolgt sein sollte, wogegen aber der von den Klägern geschilderte Geschehensablauf spricht, müsste den Klägern Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden. Der Ablauf des Geschehens und der Vortrag der Kläger ergeben nach Auffassung des angerufenen Senats hinreichend deutlich, dass sie sich --ohne Verschulden-- bei der Ermittlung der Frist zur Einlegung der Nichtzulassungsbeschwerde an dem auf dem Umschlag notierten Zustellungsdatum orientieren konnten. Es erscheint zudem wenig plausibel, dass die Zustellung durch Einlegung in den Geschäftsbriefkasten bereits am 30. September 2009, einem Mittwoch, erfolgt sein soll, obwohl --wie der Rechtsanwaltsfachangestellte X in seiner eidesstattlichen Versicherung glaubhaft dargelegt hat-- an Werktagen das Sekretariat der Kanzlei des Prozessvertreters der Kläger durchgängig besetzt ist. Es ist ebenso wenig einleuchtend, warum das Schriftstück --unterstellt, es wäre am 30. September 2009 in den Geschäftsbriefkasten eingeworfen worden-- nicht bereits am 1. Oktober 2009 aus dem Briefkasten entnommen und mit einem Eingangsstempel versehen worden wäre. Naheliegender erscheint demgegenüber, dass das Schriftstück entsprechend der Datumsangabe auf dem Briefumschlag erst am 2. Oktober 2009, dem Tag des Betriebsausfluges der Kanzlei, in einen Briefkasten eingelegt wurde und dann am Montag, dem 5. Oktober 2010, in die Büroräume der Praxis gelangt ist. Dieser Geschehensablauf entspricht nicht nur der eidesstattlichen Versicherung der früheren Kanzleiinhaberin Z, sondern wird auch durch den Eingangsstempel der Kanzlei auf der dem Prozessbevollmächtigten zugesandten Urteilsausfertigung bestätigt.

4 2. Die Beschwerde ist unbegründet. Die von den Klägern gerügte Abweichung der angefochtenen Entscheidung von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) liegt nicht vor und kann die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht rechtfertigen.

5 a) Eine die einheitliche Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gefährdende Divergenz liegt vor, wenn das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG (vgl. Gräber/Ruban,

Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 115 Rz 53, m.w.N.). Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18. Januar 1991 VI B 140/89, BFHE 163, 204, BStBl II 1991, 309; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 54, m.w.N.).

6 b) Die von den Klägern angeführten Urteile des BFH erfüllen nicht die Anforderungen an eine Divergenzentscheidung, die zur Zulassung der Revision führen könnte. Es fehlt an vergleichbaren Sachverhalten bzw. an divergierenden entscheidungserheblichen Rechtssätzen.

7 aa) Dem Urteil des BFH vom 12. Mai 1993 XI R 58, 59/92 (BFHE 171, 282) liegt ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde; es ging dort um eine Betriebsaufspaltung, in der der Besitzunternehmer das Anlagevermögen seines Einzelunternehmens an die Betriebs-GmbH verpachtete und das Umlaufvermögen an die GmbH veräußerte. Die im vorliegenden Streitfall relevante Frage, ob die gleichzeitige Übernahme von Verbindlichkeiten zu einer entgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern führt und damit insoweit eine steuerneutrale Betriebsaufspaltung ausschließt, stellte sich in dem Verfahren XI R 58, 59/92 nicht.

8 bb) Im Falle des zweiten von den Klägern angeführten Urteils, der Entscheidung des erkennenden Senats vom 14. Januar 1998 X R 57/93 (BFHE 185, 230), wurden bei der Begründung der Betriebsaufspaltung keine steuerverhafteten Wirtschaftsgüter auf die Betriebsgesellschaft übertragen, so dass es insoweit auch hier an einem vergleichbaren Sachverhalt fehlt.

9 cc) Dem Senatsurteil vom 16. Juni 2004 X R 34/03 (BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378) lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem alle Aktiva und Passiva (mit Ausnahme des Grundbesitzes) zu Buchwerten der Wirtschaftsgüter veräußert wurden. In den Entscheidungsgründen hat der Senat lediglich festgestellt, die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung ließen in ständiger Praxis grundsätzlich zu, dass die (unentgeltlich) übertragenen Wirtschaftsgüter von der Betriebsgesellschaft zu Buchwerten fortgeführt werden könnten. Das im Streitfall entscheidungserhebliche Problem, ob die gleichzeitige Übertragung von Verbindlichkeiten zur Entgeltlichkeit führt, wurde dagegen nicht angesprochen.

10 dd) Auch in dem dem Rechtsstreit vom 12. Dezember 2007 X R 17/05 (BFHE 220, 107, BStBl II 2008, 579) zugrunde liegenden Sachverhalt wurden neben der Verpachtung des Grundbesitzes und des Fuhrparks lediglich die Betriebs- und Geschäftsausstattung, das gesamte Umlaufvermögen sowie die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten von dem Einzelunternehmer zur Begründung einer Betriebsaufspaltung an die von ihm gegründete GmbH veräußert; eine Übertragung von Verbindlichkeiten fand nicht statt.

11 3. Die Revision kann auch nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen werden. Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalles maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt und die Rechtsfrage in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig und klärungsbedürftig ist (z.B. Senatsbeschluss vom 16. April 2002 X B 102/01, BFH/NV 2002, 1045). Dies ist nicht mehr der Fall, wenn --wie hier-- die entscheidungserhebliche Rechtsfrage bereits in der Rechtsprechung des BFH geklärt bzw. nicht klärungsbedürftig ist.

12 a) Durch die BFH-Rechtsprechung ist geklärt, dass ein schützenswertes Vertrauen, das die Pflicht zum Erlass einer Übergangsregelung auslöst, nur dann gegeben ist, wenn als Vertrauensgrundlage eine gesicherte, für die Meinung des Steuerpflichtigen sprechende Rechtsauffassung bestand und die Rechtslage nicht als zweifelhaft erschien (Urteil vom 15. Januar 1986 II R 141/83, BFHE 145, 453, BStBl II 1986, 418; Beschluss vom 1. Oktober 2003 X B 75/02, BFH/NV 2004, 44). Eine gesicherte Rechtsauffassung liegt jedoch nicht vor, wenn die maßgebliche Rechtsfrage weder durch die Rechtsprechung des BFH geklärt war noch eindeutige Verwaltungsregelungen bestanden.

13 Das von den Klägern zitierte Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 22. Januar 1985 IV B 2 -S 1909- 2/85 (BStBl I 1985, 97) enthält die Aussage, dass bei der Einbringung von Betriebsvermögen in eine Betriebskapitalgesellschaft in Fällen der Betriebsaufspaltung keine Gewinnrealisierung anzunehmen sei, soweit die steuerliche Erfassung der stillen Reserven infolge der Zugehörigkeit der Anteile zum Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft sichergestellt sei. Ausdrückliche Aussagen zur Steuerneutralität bei gleichzeitigem Übergang von Verbindlichkeiten sind diesem Schreiben zwar nicht zu entnehmen, es entsprach aber der Praxis, dass die Buchwertfortführung auch dann zugelassen wurde, wenn neben den positiven Einzelwirtschaftsgütern auch

Schulden durch die Betriebskapitalgesellschaft übernommen wurden, obwohl Zweifel an der Rechtsgrundlage für dieses Verwaltungshandeln bestanden (vgl. dazu Thiel/Rödder, Finanz-Rundschau 1998, 401, 410 und 413 f.).

14 b) Ein schützenswertes nachhaltiges Vertrauen in den Fortbestand der früheren Rechtsauffassung ist jedoch nach der BFH-Rechtsprechung nur dann und solange gegeben, als die Steuerpflichtigen nicht mit einer Änderung rechnen oder ihnen zumindest Zweifel hätten kommen müssen (Urteil vom 23. Februar 1979 III R 16/78, BFHE 127, 476, 479 f., BStBl II 1979, 455, 457). Vertrauensschutz kommt dann nicht in Betracht, wenn das Verlassen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt ist. So kann der Steuerpflichtige auf das geltende Recht bei seinem Planen dann nicht vertrauen, wenn es unklar und verworren ist (BFH-Urteil vom 18. Februar 1982 IV R 85/79, BFHE 135, 311, 313, BStBl II 1982, 397, 399).

15 Der Grund, auf einen Rechtszustand zu vertrauen, ist demzufolge nicht (mehr) gegeben, wenn --wie im Streitfall-- Zweifel an der Verwaltungspraxis entstehen oder entstehen mussten.

16 Mit dem BMF-Schreiben vom 12. Oktober 1994 IV B 2 -S 2241- 51/94 (Betriebs-Berater 1994, 2318) wurde im Anwendungsbereich des Mitunternehmererlasses die Frage, ob die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und gegen Übernahme von betrieblichen Verbindlichkeiten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den zu übertragenden (positiven) Wirtschaftsgütern stehen, ohne Aufdeckung der stillen Reserven möglich sei, von der Finanzverwaltung verneint. Die Übernahme von Verbindlichkeiten sei nur dann kein Entgelt, wenn Vermögensteile eines Gesamtvermögens (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder bei der Realteilung auch einzelne Wirtschaftsgüter) im Rahmen einer Auseinandersetzung auf die Berechtigten verteilt würden, weil in derartigen Fällen --also z.B. bei der Erbauseinandersetzung über einen Betrieb oder bei der Realteilung einer Personengesellschaft-- für die Auseinandersetzung der Anteil am Nettovermögen entscheidend sei. Diese Betrachtung könne bei der isolierten Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nicht angewendet werden. In diesen Fällen gelte die allgemeine Regel nach der auch die Übernahme von Verbindlichkeiten zum Entgelt zähle.

17 Aufgrund dieser Aussage der Finanzverwaltung konnten und durften die Steuerpflichtigen und damit auch die Kläger nicht mehr darauf vertrauen, dass die bisherige Praxis im Bereich der Betriebsaufspaltung fortbestehen bleiben würde, zumal diese Handhabung nie ausdrücklich z.B. im Rahmen eines BMF-Schreibens abgesichert worden war. Der Erlass des BMF vom 27. März 1998 IV B 2 -S 2240- 41/98 (Der Betrieb 1998, 1060), wonach die Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Übernahme von Verbindlichkeiten sowohl bei der Begründung als auch bei einer bestehenden Betriebsaufspaltung nicht steuerneutral möglich ist, hat insoweit lediglich die seit 1994 bekannte Verwaltungsauffassung ausdrücklich auf die Fälle der Betriebsaufspaltung angewandt.

18 Aus der steuerlichen Situation der Kläger ergeben sich daher weder ungeklärte noch klärungsbedürftige Rechtsfragen. Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung scheidet damit aus.

19 4. Soweit die Finanzverwaltung in dem Erlass vom 27. März 1998 angekündigt hat, es sei nicht zu beanstanden, wenn --soweit bisher abweichend von den vorstehenden Rechtsgrundsätzen verfahren worden sei-- die oben unter 3.b stehenden Rechtsgrundsätze nur auf die Fälle angewandt würden, in denen das wirtschaftliche Eigentum auf die Betriebsgesellschaft nach dem 31. Dezember 1997 übergegangen sei, ist mit den Klägern davon auszugehen, dass die hierin liegende Billigkeitsregelung für die Übertragungen in der Zeit vom 1. Januar 1998 bis zur Veröffentlichung des BMF-Erlasses, also auch für die Übertragung des Klägers, keine Anwendung finden konnte. Es stellt sich damit die Frage, ob in einem Fall, in dem die Verwaltung im Wege einer allgemeinen Billigkeitsregelung Vertrauensschutz zeitlich restriktiv gewährt, darüber hinaus Vertrauensschutz durch Einzelmaßnahmen zu gewähren ist. Dem FG ist aber darin zuzustimmen, dass diese Frage Gegenstand einer Billigkeitsmaßnahme des FA ist, die nicht im vorliegenden Verfahren zu beurteilen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de