

Urteil vom 22. Juni 2010, I R 77/09

Kein Übergang einer § 6b-Rücklage auf einen neuen Rechtsträger bei Abspaltung einzelner Wirtschaftsgüter - Keine notwendige Beiladung der übernehmenden Kapitalgesellschaft - Übertragung eines Teilbetriebs - Wesentliche Betriebsgrundlagen einer immobilienverwaltenden Tätigkeit

BFH I. Senat

ESTG § 4 Abs 2 S 1, EStG § 4 Abs 2 S 2, EStG § 6b Abs 1 S 2, EStG § 6b Abs 1 S 3, EStG § 6b Abs 1 S 4, EStG § 6b Abs 3, FGO § 60 Abs 3, UmwStG § 12 Abs 3 S 1, UmwStG § 15 Abs 1 S 1, UmwStG § 15 Abs 1 S 2, UmwG § 123, KStG § 8 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 13. Juli 2009, Az: 4 K 1552/07

Leitsätze

1. NV: Wird ein Teilbetrieb abgespalten, geht eine § 6b-Rücklage insoweit auf die übernehmende Körperschaft über, als bei der übertragenden Gesellschaft eine Rücklage nach § 6b EStG für ein veräußertes Wirtschaftsgut gebildet wurde, das dem übertragenen Teilbetrieb zuzurechnen war.
2. NV: Auch ein Teilbetrieb im Aufbau kann abgespalten werden. Ein im Aufbau befindlicher Teilbetrieb liegt erst dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist.
3. NV: Wurde eine § 6b-Rücklage (zum Teil) aufgelöst, weil der Steuerpflichtige rechtsirrtümlich der Auffassung war, die Rücklage sei teilweise durch Abspaltung auf einen anderen Rechtsträger übergegangen, kommt eine spätere Bilanzänderung grundsätzlich nicht in Betracht.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, die ursprünglich den Handel mit ...geräten betrieb. Im Jahr 2001 verkaufte sie ein zum Anlagevermögen gehörendes Grundstück und bildete für den Veräußerungsgewinn eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) --EStG 1997-- i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in Höhe von 3.621.991,69 €.
- 2 Mit Beschluss vom 26. August 2003 wurde die X-GmbH nach § 123 des Umwandlungsgesetzes 1995 von der Klägerin abgespalten. Spaltungsstichtag war der 1. Januar 2003. Die damaligen "Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens", darunter auch die § 6b-Rücklage, wurden zu Buchwerten jeweils zur Hälfte der X-GmbH "übertragen". Es handelte sich um einen Pkw, eine Schreibtischgarnitur mit Stuhl, einen PC, ein Diktier- und Abspielgerät und einen Aktenschrank. Daneben sind möglicherweise --die Feststellungen des Finanzgerichts (FG) sind insoweit unklar-- Forderungen und Bankguthaben auf die X-GmbH übergegangen.
- 3 Nach dem Gesellschaftsvertrag ist Gegenstand des abgespaltenen Unternehmens der Erwerb und die Verwaltung eigenen Immobilienvermögens. Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Verwaltung eigenen Grund- und Immobilienvermögens. Die geplante Tätigkeit der Klägerin als Immobilienverwaltung war zum Spaltungsstichtag noch in der Vorbereitungsphase. Eigentumswohnungen wurden Mitte 2003 angeschafft, eine Vermietung erfolgte erst im Jahr 2004.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, die Abspaltung sei nicht zu Buchwerten erfolgt, da auf die X-GmbH kein Teilbetrieb übertragen worden sei und auch das der Klägerin verbliebene Vermögen nicht zu einem Teilbetrieb gehört habe (§ 15 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG 2002--). Deshalb müsse der der X-GmbH zugewiesene Teil der Rücklage zum 31. Dezember 2002 bei der Klägerin gewinnerhöhend aufgelöst werden.

- 5 Gegen die dementsprechend geänderten Steuerbescheide für 2002 erhob die Klägerin Klage, der das Hessische FG mit Urteil vom 14. Juli 2009 4 K 1552-1555/07 stattgab.
- 6 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, auf die X-GmbH sei die Hälfte der § 6b-Rücklage übergegangen.
- 9 1. Die X-GmbH war entgegen der Ansicht der Klägerin nicht notwendig zum Verfahren beizuladen.
- 10 a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte zum finanzgerichtlichen Verfahren notwendig beizuladen, wenn diese an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die gerichtliche Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das ist der Fall, wenn die Entscheidung nach Maßgabe des materiellen Steuerrechts notwendigerweise und unmittelbar Rechte oder Rechtsbeziehungen des Dritten gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. April 1988 VII R 56/87, BFHE 153, 472, BStBl II 1988, 789). Die notwendige Beiladung soll sicherstellen, dass eine Sachentscheidung, die die Rechte eines Dritten in der vorbezeichneten Weise betrifft und aus diesem Grunde auch ihm gegenüber nur einheitlich ergehen kann, nicht ohne Beteiligung dieses Dritten erlassen wird (z.B. BFH-Urteil vom 12. Januar 2001 VI R 49/98, BFHE 194, 6, BStBl II 2001, 246).
- 11 b) Die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung i.S. von § 60 Abs. 3 FGO liegen danach im Streitfall nicht vor.
- 12 Zwar ist die X-GmbH gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 12, 4 Abs. 1 UmwStG 2002 verpflichtet, die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit den in der steuerlichen Schlussbilanz der Klägerin enthaltenen Werten zu übernehmen, falls das auf die X-GmbH übertragene Vermögen als Teilbetrieb zu beurteilen sein sollte. Die Entscheidung hierüber ist aber erst im Körperschaftsteuerbescheid der X-GmbH zu treffen. Der hier vorliegende Rechtsstreit kann daher nicht unmittelbar gestaltend in die Rechte der X-GmbH eingreifen; vielmehr bedarf es gegenüber der X-GmbH eines weiteren Steuerbescheides (vgl. BFH-Beschluss vom 16. März 1999 VIII B 90/98, BFH/NV 1999, 1232). Eine Beiladung gemäß § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung hat das FA nicht beantragt.
- 13 2. Die Klägerin hatte im Jahr 2001 für den Gewinn, den sie aus der Veräußerung ihres zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücks erzielt hatte, eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG 1997 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG gebildet. In Höhe dieser Rücklage konnte sie innerhalb des Reinvestitionszeitraums von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter, im Gesetz genannter Ersatzwirtschaftsgüter im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung unter Berücksichtigung der Einschränkungen des § 6b Abs. 1 Satz 2 bis 4 EStG 1997 einen Betrag abziehen. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut müssen Veräußernder und Reinvestierender identisch sein. Nur dann, wenn das Gesetz ausdrücklich den Übergang der § 6b-Rücklage auf ein anderes Rechtssubjekt anordnet, in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge oder bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs (§ 6 Abs. 3 EStG 1997), geht die Rücklage auf den Rechtsnachfolger über.
- 14 Im Streitfall könnte die § 6b-Rücklage nur gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 i.V.m. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002 auf die X-GmbH (teilweise) übergegangen sein. Die Voraussetzungen dieser Vorschriften sind indessen nicht erfüllt.
- 15 3. Geht Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften über, gelten die §§ 11 bis 13 UmwStG 2002 vorbehaltlich des § 16 UmwStG 2002 entsprechend, wenn auf die Übernehmerinnen ein Teilbetrieb übertragen wird (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002). Im Falle der Abspaltung oder Teilübertragung muss das der übertragenden Körperschaft verbleibende Vermögen ebenfalls zu einem Teilbetrieb gehören (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2002). Wird ein Teilbetrieb übertragen, tritt die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein, und zwar auch hinsichtlich der den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen (§ 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002). Daraus folgt, dass eine § 6b-Rücklage insoweit auf die übernehmende Körperschaft übergeht, als bei der übertragenden Gesellschaft eine Rücklage nach § 6b EStG 1997 für ein veräußertes Wirtschaftsgut gebildet wurde, das dem übertragenen Teilbetrieb zuzurechnen war.

- 16 4. Im Streitfall scheitert der (anteilige) Übergang der § 6b-Rücklage schon daran, dass auf die X-GmbH kein Teilbetrieb übertragen wurde.
- 17 a) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist unter einem Teilbetrieb ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs zu verstehen, der für sich allein funktions- bzw. lebensfähig ist (Senatsurteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFH/NV 2010, 1749, BFHE 229, 179; BFH-Urteil vom 4. Juli 2007 X R 49/06, BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772; BFH-Beschluss vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123). Ein Teilbetrieb wird nur übertragen, wenn die Tätigkeit endgültig eingestellt wird und sämtliche zum Teilbetrieb gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergehen (BFH-Urteile vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395; in BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772). Dabei ist grundsätzlich auf die Situation aus der Sicht des Übertragenden zum Zeitpunkt der Übertragung abzustellen (BFH-Beschlüsse in BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, unter B.V.2. Buchst. a; vom 15. Oktober 2008 X B 170/07, BFH/NV 2009, 167; BFH-Urteil vom 15. März 2007 III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661).
- 18 b) Nach den Feststellungen des FG hatte die Klägerin zum Zeitpunkt der Abspaltung ihre ursprüngliche Geschäftstätigkeit --den Handel mit ...geräten-- eingestellt. Neuer Unternehmensgegenstand sollte nunmehr der Erwerb und die Verwaltung eigenen Grundbesitzes sein. Diese Tätigkeit befand sich noch in der Vorbereitungsphase. Zum Übertragungsstichtag hatte sie noch kein Grundvermögen angeschafft. Eine von dieser Tätigkeit gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit übte sie nicht aus. Die angestrebte immobilienverwaltende Tätigkeit war auch nicht in organisatorisch oder funktional verselbständigte Bereiche geschieden. Vielmehr übte die Klägerin eine einheitliche Tätigkeit mit dem Ziel aus, eigenen Grundbesitz zu erwerben und zu verwalten. Ein für sich funktions- bzw. lebensfähiger Teilbetrieb, der auf die X-GmbH hätte übertragen werden können, lag daher nicht vor.
- 19 c) Die übertragenen Wirtschaftsgüter bildeten bei der Klägerin auch keinen Teilbetrieb im Aufbau, der ebenfalls zu Buchwerten auf die X-GmbH hätte übertragen werden können (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 15.10). Ein im Aufbau befindlicher Teilbetrieb liegt erst dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vorhanden sind und bei zielgerechter Weiterverfolgung des Aufbauplans ein selbständig lebensfähiger Organismus zu erwarten ist (BFH-Urteil vom 1. Februar 1989 VIII R 33/85, BFHE 156, 158, BStBl II 1989, 458). Wesentliche Betriebsgrundlagen einer immobilienverwaltenden Tätigkeit sind Nutzungsrechte an Grundstücken und Grundvermögen. Solche waren bei der Klägerin nicht vorhanden und wurden dementsprechend auch nicht der X-GmbH übereignet. Bei den auf die X-GmbH übertragenen Gegenständen --wie Schreibtischgarnitur, PC, Aktenschrank und Diktiergerät-- handelt es sich um beliebig austauschbare Wirtschaftsgüter, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen (Schumacher in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz, § 15 Rz 143). Sie lassen eine künftige Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtbetrieb der Klägerin nicht erkennen (Herlinghaus, ebenda, § 20 Rz 69) und können daher auch nicht einer funktionell zu trennenden Untereinheit des Unternehmens zugeordnet werden. Da --wie unter II.4.a ausgeführt-- bereits beim übertragenden Rechtsträger zum Zeitpunkt der Übertragung ein Teilbetrieb vorliegen muss, ist unerheblich, dass die X-GmbH unmittelbar nach der Abspaltung eine Grundstücksbeteiligung erworben und hierzu möglicherweise Geldmittel eingesetzt hat, die ihr von der Klägerin übertragen worden waren.
- 20 Auf die Frage, ob eine vermögensverwaltende Tätigkeit, die nur kraft Rechtsform gewerblich geprägt ist, überhaupt als selbstständiger Teilbetrieb i.S. des § 15 UmwStG 2002 beurteilt werden kann (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395, zu § 16 EStG), kommt es danach nicht mehr an.
- 21 5. Die § 6b-Rücklage ist mangels Abspaltung eines Teilbetriebs nicht (anteilig) auf die X-GmbH übergegangen, sondern bei der Klägerin verblieben. Die auf die X-GmbH übertragenen Wirtschaftsgüter sind als Sachausschüttung an die Gesellschafter der Klägerin zu beurteilen (Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1749; BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 15.11). Diese Sachausschüttung löst keine Pflicht aus, die § 6b-Rücklage (anteilig) aufzulösen. Die Rücklage konnte vielmehr bis zum Ablauf des Reinvestitionszeitraums des § 6b Abs. 3 EStG 1997 bei der Klägerin fortgeführt werden. Eine nach § 6b Abs. 3 EStG 1997 gebildete Rücklage kann allerdings in jedem Wirtschaftsjahr des Reinvestitionszeitraums freiwillig aufgelöst werden (BFH-Urteil vom 17. September 1987 IV R 8/86, BFHE 151, 139, BStBl II 1988, 55).
- 22 Die Feststellungen des FG lassen nicht erkennen, ob die Klägerin in ihrer Handelsbilanz des Streitjahres die § 6b-Rücklage nur noch zur Hälfte ausgewiesen hat (zur Ausübung des Wahlrechts nach § 6b EStG 1997 in der Handelsbilanz vgl. BFH-Urteil vom 30. März 1989 IV R 72/88, BFHE 156, 211, BStBl II 1989, 560, m.w.N.). Wäre dies der Fall, hätte sie die Rücklage insoweit aufgelöst und die Steuerfestsetzung des FA wäre rechtmäßig. Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin der Auffassung war, die § 6b-Rücklage sei auf die X-GmbH übergegangen (vgl.

BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2005 IV B 68/04, BFH/NV 2006, 732). Deshalb könnte sie die Bilanz allein aus diesem Grund nicht ändern, denn die Bilanz wäre nicht fehlerhaft i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 1997. Eine Änderung käme nur nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG 1997 in Betracht (BFH-Urteile vom 18. August 2005 IV R 37/04, BFHE 211, 155, BStBl II 2006, 165; vom 25. Januar 2006 IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418), dessen Voraussetzungen im Streitfall nicht vorliegen. Wurde die Rücklage dagegen in der Handelsbilanz des Streitjahres von der Klägerin noch in vollem Umfang ausgewiesen, hat die Klägerin ihr Wahlrecht für das Streitjahr dahingehend ausgeübt, die Rücklage beizubehalten; der Klage ist dann zu entsprechen. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, damit die entsprechenden Feststellungen nachgeholt werden können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de