Urteil vom 22. September 2011, IV R 33/08

Geänderte betriebsvermögensmäßige Zuordnung eines Wirtschaftsguts nach Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung löst keine Überentnahme aus - Folgen der zugunsten der Besitzpersonengesellschaft gelösten Bilanzierungskonkurrenz

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4a, EStG § 6 Abs 3, EStG § 4 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 18. Mai 2008, Az: 12 K 85/07

Leitsätze

1. Die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG ist betriebsbezogen auszulegen .

2. Jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in einen anderen betrieblichen Bereich desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen stellt grundsätzlich eine Entnahme beim abgebenden und eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb i.S. des § 4 Abs. 4a EStG dar .

3. Die geänderte betriebsvermögensmäßige Zuordnung eines Wirtschaftsguts während des Bestehens einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung stellt weder eine Entnahme beim abgebenden Betrieb noch eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb i.S. des § 4 Abs. 4a EStG dar, wenn der Vorgang zum Buchwert stattgefunden hat .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die geänderte Zuordnung eines Wirtschaftsguts nach Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung eine Überentnahme i.S. von § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) auslösen kann.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG eine international tätige Spedition. An dem Gesellschaftsvermögen der Klägerin war zunächst als alleiniger Kommanditist V beteiligt. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die V-GmbH, deren Alleingesellschafter V war. V war ferner Alleineigentümer verschiedener Grundstücke, welche an die Klägerin verpachtet sind und auf denen diese ihr Unternehmen betreibt. Die Grundstücke wurden im Sonderbetriebsvermögen des V bei der Klägerin erfasst.

3 Mit notariellem Vertrag vom 13. Juli 2000 übertrug V je ein Fünftel seines Kommanditanteils an der Klägerin und ein Fünftel seines Gesellschaftsanteils an der V-GmbH sowie einen Miteigentumsanteil von je einem Fünftel der verpachteten Grundstücke unentgeltlich jeweils mit Wirkung vom 1. Januar 2000 auf seine beiden Kinder. Die Grundstücke wurden ab dem 1. Januar 2000 von der von V und den Kindern errichteten Grundstücksverwaltungsgesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) an die Klägerin verpachtet. An dem Gesellschaftsvermögen der GbR sind V mit drei Fünfteln und die Kinder mit je einem Fünftel beteiligt. Die GbR führte in ihrer Bilanz die Grundstücke mit den Werten fort, die V in seiner Sonderbilanz zum 31. Dezember 1999 angesetzt hatte. Mit notariellem Vertrag vom 21. Dezember 2002 haben V und die Kinder die Miteigentumsanteile in das Gesamthandsvermögen der GbR eingebracht.

4 In ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 zog die Klägerin u.a. Zinsen für "kurzfristige Verbindlichkeiten" in Höhe von insgesamt 2.917,74 € als Betriebsausgaben ab.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Schuldzinsen in dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 vom 4. Juli 2003 und in dem Gewerbesteuermessbescheid 2002 vom 30. Juli 2003 nach Maßgabe der §§ 4 Abs. 4a EStG und 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes nur in Höhe des Mindestabzugs von 2.050 € an. Den darüber hinausgehenden Betrag

rechnete das FA (außerbilanziell) als nicht abziehbare Schuldzinsen dem Gewinn bzw. dem Gewerbeertrag hinzu. Die bisher im Sonderbetriebsvermögen des V bei der Klägerin bilanzierten Wirtschaftsgüter (Grundstücke) seien durch die Vereinbarungen im Vertrag vom 13. Juli 2000 zwingend in das Betriebsvermögen der GbR übergegangen. Die Übertragung habe zu einer Entnahme auf Seiten der Klägerin und korrespondierend dazu zu einer Einlage bei der GbR geführt. Durch diese Entnahme sei es zu Überentnahmen gekommen, so dass im Streitjahr Schuldzinsen nur in Höhe des Mindestabzugs abzugsfähig seien.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage als unbegründet ab. Zu den Entnahmen i.S. von § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG gehöre auch die im Kalenderjahr 2000 vorgenommene Überführung der Grundstücke in das Gesellschaftsvermögen der GbR.

7 Das FA hat die angefochtenen Bescheide am 11. November 2004 (Feststellungsbescheid) bzw. 24. November 2004 (Gewerbesteuermessbescheid) während des anhängigen Klageverfahrens aus hier nicht streitigen Gründen geändert. Zugleich hat es den Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.

8 Mit ihrer vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

9 Die Klägerin beantragt,

die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung des FA vom 13. Oktober 2003 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 vom 11. November 2004 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 584.435,16 € festgestellt werden,

sowie den Gewerbesteuermessbescheid vom 24. November 2004 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf der Grundlage eines Gewinns aus Gewerbebetrieb in Höhe von 584.435 € festgesetzt wird.

10 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 Zutreffend habe das FG eine Hinzurechnung nach § 4 Abs. 4a EStG vorgenommen. Die Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen sei als Entnahme aus dem abgebenden Betriebsvermögen und als Einlage in das aufnehmende Betriebsvermögen zu behandeln. Auch die unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft sei beim abgebenden Mitunternehmer als Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG und beim aufnehmenden Mitunternehmer als Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG zu beurteilen. Der Einlage- und Entnahmetatbestand i.S. des § 4 Abs. 4a EStG sei betriebsbezogen zu verstehen. Im Streitfall seien die betroffenen Wirtschaftsgüter in einen anderen Betrieb --die Besitz-GbR-- überführt worden. Darüber hinaus sei durch die Übertragung der Mitunternehmeranteile und der Geschäftsanteile an der V-GmbH an die Kinder sowie durch die Einbringung der Grundstücke in die GbR ein Rechtsträgerwechsel eingetreten. Bereits deshalb liege eine Entnahme "für andere betriebsfremde Zwecke" vor.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Die Klägerin kann die Schuldzinsen für "kurzfristige Verbindlichkeiten" in voller Höhe (2.917,74 €) als Betriebsausgaben abziehen, da sie in dem Streitjahr (2002) und den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren keine Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a Sätze 1 und 2 EStG getätigt hat.

14 1. Gemäß § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen (§ 4 Abs. 4a Satz 2 EStG). Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 v.H. der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und

abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen), ermittelt (§ 4 Abs. 4a Satz 3 EStG). Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 4a Satz 4 EStG).

15 a) Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG sind mangels einer besonderen Definition in dieser Vorschrift grundsätzlich in Anknüpfung an die Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zu bestimmen (vgl. dazu Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Oktober 1974 GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168). Nach ständiger Rechtsprechung (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168) folgt die Auslegung des Begriffs der Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG einem finalen, betriebsübergreifenden Verständnis. Danach liegt eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke vor, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen in den privaten Bereich, oder aber von einem betrieblichen Bereich in einen anderen betrieblichen Bereich übergeht und dabei die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist.

16 (1) Unter Berücksichtigung des finalen Entnahmebegriffs liegt es nahe, auch der Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG eine betriebsübergreifende Betrachtung zu Grunde zu legen. Danach wären Vermögensbewegungen zwischen zwei Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen ungeachtet der Frage, ob der Vermögenstransfer gemäß § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert erfolgt, weder als Entnahmen noch als Einlagen i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG zu erfassen (so insbesondere Ley, Kölner Steuerdialog 2006, Nr. 10, 15277, 15284; Reiß in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 15 Rz 293). Allerdings hat der BFH unter Berücksichtigung der systematischen Stellung und der gesetzgeberischen Konzeption des § 4 Abs. 4a EStG, die darauf abzielt, eine Gewinnhinzurechnung bei Vorliegen von Überentnahmen in dem Betrieb vorzunehmen, für den eine eigenständige Gewinnermittlung durchgeführt wird, die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs ausschließlich betriebsbezogen ausgelegt. Hat der Steuerpflichtige daher mehrere Betriebe oder ist er an mehreren Personengesellschaften beteiligt, ist der Schuldzinsenabzug für jeden Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil eigenständig zu ermitteln (BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420). Diese betriebsbezogene Beurteilung des § 4 Abs. 4a EStG erfordert es gleichermaßen, den finalen Entnahmebegriff i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG im Rahmen der Beurteilung einer Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG zu modifizieren. Ausgehend von dem der Entscheidung in BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420 zu Grunde liegenden Verständnis, wonach die Schuldzinsenkürzung maßgeblich an den Umstand des Eigenkapitalentzugs bei der jeweiligen betrieblichen Einheit anknüpft, stellt grundsätzlich jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in einen anderen betrieblichen Bereich desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen eine Entnahme beim abgebenden und eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG dar (ebenso Schallmoser in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 4 EStG Rz 1059; Wacker, Betriebs-Berater 2007, 1936; Wendt, Finanz-Rundschau 2000, 417, 424; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 17. November 2005 IV B 2 -S 2144- 50/05, BStBl I 2005, 1019, Rdnr. 10; grundsätzlich für die Anwendung des engen Betriebsbegriffs bei Entnahmen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG: Bode in Kirchhof, a.a.O., § 4 Rz 91, 92).

17 (2) Eine Entnahme bzw. eine Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG liegt indes nicht vor, soweit ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil gemäß § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich übertragen worden ist. Denn bei der unentgeltlichen Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung rückt der Rechtsnachfolger in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein. Die beim bisherigen Betriebsinhaber entstandenen Über- oder Unterentnahmen gehen auf den Rechtsnachfolger über (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 1019, Rdnr. 10a). Die unentgeltliche Betriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung kann daher ihrerseits keine Entnahme bzw. Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG auslösen. Da der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen umfasst (BFH-Urteile vom 12. April 2000 XI R 35/99, BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26; vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, und vom 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194), unterfällt auch die anteilige Übertragung des Sonderbetriebsvermögens dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG. Sie führt daher grundsätzlich ebenfalls nicht zu einer Entnahme bzw. Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG.

18 b) Wird infolge der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung begründet und führt dies auf Grund der bestehenden Bilanzierungskonkurrenz zu einer veränderten Zuordnung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens bei der neu entstandenen oder neu errichteten Besitzpersonengesellschaft, liegt eine Entnahme bzw. Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG nicht vor, soweit die veränderte Zuordnung des Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens nicht zu einer Gewinnrealisierung durch die Aufdeckung der stillen Reserven geführt hat.

19 (1) Werden wesentliche Betriebsgrundlagen von einer Besitzpersonengesellschaft an eine Betriebspersonengesellschaft entgeltlich verpachtet, führt dies zur Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, soweit beide Gesellschaften auch personell verflochten sind. Dies gilt nicht nur dann, wenn die verpachteten Wirtschaftsgüter im Gesamthandseigentum der Besitzgesellschaft (Besitz-GbR) stehen, sondern auch dann, wenn sie im Bruchteilseigentum ihrer Gesellschafter stehen und von der Besitzgesellschaft oder zumindest von einer konkludent vereinbarten Besitz-GbR entgeltlich an die Betriebsgesellschaft verpachtet werden (BFH-Urteil vom 18. August 2005 IV R 59/04, BFHE 210, 415, BStBl II 2005, 830).

20 (2) Folge der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist, dass die verpachteten wesentlichen Wirtschaftsgüter sowohl die Voraussetzungen für Sonder- bzw. Betriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft als auch für Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebspersonengesellschaft erfüllen. Aus der mittlerweile ständigen Rechtsprechung folgt bei Vorliegen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, dass die Bilanzierungskonkurrenz unter Ablehnung der Subsidiaritätsthese (Betriebsaufspaltung tritt hinter das Sonderbetriebsvermögen zurück) zu Gunsten der Besitzpersonengesellschaft zu lösen ist. Die wesentlichen Wirtschaftsgüter sind daher bei der Besitzpersonengesellschaft zu bilanzieren (BFH-Urteile in BFHE 210, 415, BStBl II 2005, 830, und vom 30. August 2007 IV R 50/05, BFHE 218, 564, BStBl II 2008, 129).

21 (3) Die bilanzielle Zuordnung der verpachteten Wirtschaftsgüter zu dem Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft führt jedoch nicht dazu, dass diese Wirtschaftsgüter ihre Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebspersonengesellschaft verlieren. Die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen der Betriebspersonengesellschaft kommt vielmehr während des Bestehens der Betriebsaufspaltung nicht zum Tragen (BFH-Urteil in BFHE 218, 564, BStBl II 2008, 129). Es liegt während dieser Zeit latentes Sonderbetriebsvermögen der Betriebspersonengesellschaft vor, welches mit der Beendigung der Betriebsaufspaltung wieder auflebt (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 2002 XI R 9/01, BFHE 198, 480, BStBl II 2002, 737, bei Bilanzierungskonkurrenz im Fall einer "einfachen" Betriebsaufspaltung zwischen einem Einzelbetrieb und einer mitunternehmerschaftlichen Betriebsgesellschaft).

22 (4) Entsteht infolge einer unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen gemäß § 6 Abs. 3 EStG und der damit einhergehenden Übertragung von Miteigentumsanteilen an wesentlichen Betriebsgrundlagen, die zuvor im Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden standen, eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, liegt ebenfalls eine Bilanzierungskonkurrenz vor. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen stellen damit einerseits jeweils Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden und des Übernehmenden bei der Betriebspersonengesellschaft dar. Andererseits stellen die wesentlichen Betriebsgrundlagen Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft dar, wenn sie in das Gesamthandsvermögen eingebracht werden. Verbleiben die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Miteigentum der Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft, gehören sie zum Sonderbetriebsvermögen I der Besitzpersonengesellschaft. Die bestehende Bilanzierungskonkurrenz ist, wie zuvor dargelegt, zu Gunsten der Besitzpersongesellschaft zu lösen. Es findet mithin ein Zuordnungswechsel statt. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen sind im Zeitpunkt der Entstehung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, der mit dem Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Mitunternehmeranteil einschließlich des Sonderbetriebsvermögens zusammenfällt, im Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft zu erfassen.

23 (5) Die geänderte betriebsvermögensmäßige Zuordnung von Wirtschaftsgütern während des Bestehens einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung unterfällt jedoch so lange nicht dem Regelungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG, als sie zum Buchwert und damit ohne Gewinnrealisierung erfolgt ist. Die geänderte Zuordnung von Wirtschaftsgütern stellt in diesem Fall weder eine Entnahme beim abgebenden Betrieb noch eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG dar. Der Behandlung als Entnahme/Einlage steht entgegen, dass die Wirtschaftsgüter, wie dargelegt, während des Bestehens der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung latentes Sonderbetriebsvermögen der Betriebspersonengesellschaft bleiben, welches mit der Beendigung der Betriebsaufspaltung wieder auflebt. Der Zuordnungswechsel eines Wirtschaftsguts im Fall einer Bilanzierungskonkurrenz kann, soweit er nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven geführt hat, daher jedenfalls im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4a EStG nicht einer endgültigen Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich des Steuerpflichtigen in einen anderen betrieblichen Bereich desselben oder eines anderen Steuerpflichtigen gleichgesetzt werden.

24 2. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif.

25 a) Zutreffend hat das FG das Vorliegen einer Entnahme gemäß § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG nicht bereits im

Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung der Teile des Mitunternehmeranteils angenommen. Die unentgeltliche Übertragung jeweils eines (Fünftel) Teils eines Mitunternehmeranteils unterfiel der Regelung des § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304). Auch die Übertragung der Miteigentumsanteile von je einem Fünftel an den verpachteten Grundstücken, die bis dahin als Sonderbetriebsvermögen des V bei der Klägerin erfasst waren, fiel unter § 6 Abs. 3 EStG, da die Miteigentumsanteile notwendiger Bestandteil des übertragenen Mitunternehmeranteils waren. Wie unter II.1.a (2) ausgeführt, führt die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht zu einer Entnahme bzw. einer Einlage i.S. des § 4 Abs. 4a EStG. Die Miteigentumsanteile an den Grundstücken waren nach der Übertragung weiterhin dem Sonderbetriebsvermögen des V und nunmehr auch dem Sonderbetriebsvermögen seiner Kinder bei der Klägerin zuzuordnen.

26 b) Zu Unrecht hat das FG aber eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG bejaht, soweit die Grundstücke infolge der Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nunmehr dem Betriebsvermögen der GbR zuzuordnen waren.

27 (1) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Verpachtung der Grundstücke durch die GbR im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung erfolgt ist. Die Beteiligten gehen insoweit zutreffend davon aus, dass eine personelle und sachliche Verflechtung zwischen der (Besitz)-GbR und der Betriebspersonengesellschaft, der Klägerin, besteht. Insoweit sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.

28 (2) Die Miteigentumsanteile an den Grundstücken wurden nach den Urteilsausführungen des FG von V und den Kindern unmittelbar in die beteiligungsidentische GbR eingelegt und von dieser weiterhin an die Klägerin verpachtet. Das FG hat aber offengelassen, ob die Miteigentumsanteile an den Grundstücken in das Gesamthandsvermögen oder das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der GbR eingelegt worden sind. Tatsächlich haben V und die Kinder ihre Miteigentumsanteile an den Grundstücken erst mit Einbringungsvertrag vom 21. Dezember 2002 (nicht wie vom FG offensichtlich irrtümlich ausgeführt 21. Dezember 2000) in die GbR und damit in deren Gesamthandsvermögen eingebracht. Das FG hat auf den notariellen Einbringungsvertrag ausdrücklich Bezug genommen, weshalb dessen Inhalt für den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO als festgestellt gilt. Nach § 4 des Einbringungsvertrags ist das Grundstück bereits seit dem 1. Januar 2000 an die GbR zum Zwecke der Vermietung übergeben worden. Der Vertragsinhalt lässt nur den Rückschluss zu, dass die Grundstücke bis zum Abschluss des Einbringungsvertrags vom 21. Dezember 2002 im Bruchteilseigentum der Kinder und des V verblieben und der GbR nur zu Vermietungszwecken zur Verfügung gestellt worden sind.

29 Auch soweit die Grundstücke zunächst noch im Bruchteilseigentum des V und der Kinder gestanden haben, führte die entgeltliche Verpachtung der Grundstücke durch die GbR an die Klägerin zur Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (siehe dazu die Ausführungen unter II.1.b (1)). Die Grundstücke bildeten infolge der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sowohl Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebsgesellschaft, hier der Klägerin, als auch bei der Besitzgesellschaft, hier der GbR. Die dadurch bedingte Bilanzierungskonkurrenz war dahin aufzulösen, dass die Grundstücke dem Sonderbetriebsvermögen der GbR zuzuordnen waren.

30 Die infolge der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung veränderte Zuordnung der Miteigentumsanteile zum Sonderbetriebsvermögen der GbR führte nicht zu einer Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG bei der Klägerin, weil die veränderte Zuordnung nach der maßgeblichen Rechtslage im Zeitpunkt der Übergabe der Grundstücke an die GbR zum Zwecke der Vermietung (Juli 2000) nicht mit einer Aufdeckung der in den Grundstücken verhafteten stillen Reserven verbunden war.

31 Die Übergabe der Grundstücke an die GbR zum Zwecke der Vermietung stellte sowohl für den V als auch für die Kinder eine Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts, hier in Gestalt der Miteigentumsanteile an den Grundstücken, zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 dar, die zwingend zum Buchwert erfolgte.

32 (3) Auch die Übertragung der Miteigentumsanteile an den Grundstücken aus dem Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer in das Gesamthandsvermögen der GbR mit Einbringungsvertrag vom 21. Dezember 2002 führte nicht zu einer Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG. Die unentgeltliche Übertragung erfolgte gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) ebenfalls zwingend zum Buchwert. Die Grundstücksübertragung in das Gesamthandsvermögen der GbR wirkte sich auch insoweit nicht über eine Gewinnzurechnung bei der Ermittlung der

Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a Satz 2 EStG aus. Da trotz des Rechtsträgerwechsels die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung und in deren Folge auch die Bilanzierungskonkurrenz fortbestehen, liegt eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 4a EStG nicht vor.

33 (4) Ohne Berücksichtigung der Grundstücksübertragung lagen im Streitjahr ausgehend von der Berechnung des FG keine Überentnahmen vor. Eine Hinzurechnung gemäß § 4 Abs. 4a EStG war daher nicht vorzunehmen. Die Zinsen für kurzfristige Verbindlichkeiten sind deshalb in Höhe von 2.917,74 € als Betriebsausgaben abzugsfähig.

34 c) Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 vom 11. November 2004 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 584.435,16 € festgestellt werden.

35 Der Gewerbesteuermessbescheid 2002 vom 24. November 2004 wird dahingehend geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf der Grundlage eines Gewinns aus Gewerbebetrieb in Höhe von 584.435 € festgesetzt wird. Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags wird dem FA gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de