Urteil vom 09. November 2011, X R 60/09

Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft bei vorheriger Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage unter Aufdeckung der stillen Reserven

BFH X. Senat

UmwStG § 24 Abs 1, UmwStG § 24 Abs 2, AO § 42

vorgehend FG Münster, 29. Oktober 2009, Az: 14 K 2937/06 E

Leitsätze

1. Der Anwendbarkeit des § 24 Abs. 1 UmwStG steht weder § 42 AO noch die Rechtsfigur des Gesamtplans entgegen, wenn vor der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußert wird und die Veräußerung auf Dauer angelegt ist .

2. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs im Rahmen des § 24 Abs. 1 UmwStG darstellt, ist in Fällen der Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge der Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde im Streitjahr 2000 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Er betrieb seit 1996 ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand die Beratung gewerblicher Kunden im Bereich Abfall sowie die Abfuhr und Entsorgung von Abfällen war. Zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehörte ein Grundstück, auf dem sich das Verwaltungsgebäude, eine LKW-Werkstatt, eine Sortierhalle, eine Schiebetoranlage sowie Lagerflächen befanden.

3 Im Frühjahr 2000 geriet das Einzelunternehmen des Klägers in Liquiditätsschwierigkeiten. Dem Kläger gelang es, als Investor die X-GmbH zu gewinnen.

4 Da die X-GmbH kein Interesse an dem Grundstück hatte, verkaufte der Kläger dieses mit notariellem Vertrag vom 29. September 2000 zu einem Preis von 5,5 Mio. DM an seine Ehefrau. Dieser Preis entsprach --insoweit zwischen den Beteiligten unstreitig-- dem Verkehrswert des Grundstücks. Nach § 2 des Vertrags erbrachte die Ehefrau den Kaufpreis durch Übernahme eines Teils eines dem Kläger gewährten Darlehens in Höhe von 4,9 Mio. DM, einschließlich der Übernahme der dieses Darlehen sichernden Grundschuld in voller Höhe. Der Restbetrag in Höhe von 600.000 DM war sofort fällig. Nach § 3 des Vertrags unterwarf sich die Ehefrau wegen des persönlichen Anspruchs aus der übernommenen Grundschuld der sofortigen Zwangsvollstreckung in ihr gesamtes Vermögen. Die Vertragsparteien verzichteten auf eine Sicherung und auf eine Verzinsung des Kaufpreises sowie auf die Eintragung einer Auflassungsvormerkung. Die Ehefrau räumte dem Kläger gemäß § 5 des Vertrags ein dingliches Vorkaufsrecht für jeden Verkaufsfall ein. Der Besitz und die Gefahr sollten nach § 4 des Vertrags mit dessen Abschluss auf die Käuferin übergehen.

5 Ebenfalls am 29. September 2000 gründete der Kläger mit wirtschaftlicher Wirkung im Innenverhältnis zum 1. November 2000 eine GmbH & Co. KG (KG). Laut Gesellschaftsvertrag sollte der Kläger Kommanditist und eine Verwaltungs-GmbH Komplementärin werden. Der Kläger hielt als Kommanditist einen Kapitalanteil in Höhe von 25.000 €, die Komplementärin war ohne Kapitalanteil beteiligt. Die Verpflichtung des Klägers zur Erbringung seiner Einlage war in § 3 Abs. 3 und 4 des Gesellschaftsvertrags wie folgt geregelt:

6 "3. Der Kommanditist [...] erbringt seinen Kapitalanteil dadurch, dass er das bisher von ihm unter der Firma [...] betriebene Einzelunternehmen [...] mit allen Aktiva und Passiva, die bei Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister vorhanden sind, unverzüglich nach ihrer Eintragung auf die Gesellschaft überträgt. Grundbesitz wird nicht mit eingebracht. [...]

7 4. Der Kommanditist erbringt seinen Kapitalanteil mit Abschluss dieses Vertrages. [...]"

8 Das Amtsgericht trug die KG am 20. Oktober 2000 in das Handelsregister ein.

9 Die KG gründete mit notarieller Urkunde vom 24. Oktober 2000 als Alleingesellschafterin eine GmbH mit einem Stammkapital von 25.000 €. Nach § 3 Buchst. c des Gesellschaftsvertrags der GmbH sollte die KG ihre Stammeinlage durch Einbringung des von ihr betriebenen Unternehmens in die GmbH erbringen, und zwar aufgrund einer zum 31. Oktober 2000 zu erstellenden Bilanz.

10 Am 27. Oktober 2000 wurde der Übergang des Eigentums an dem Grundstück auf die Ehefrau in das Grundbuch eingetragen. Der Kläger erfasste den Abgang des Grundstücks bilanziell zunächst zum 31. Oktober 2000. Dies korrigierte er später auf den 29. September 2000. Die Käuferin behandelte das Grundstück von Beginn an als ihr Privatvermögen.

11 Am 31. Oktober 2000 brachte der Kläger sein Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva --ohne das Grundstück-- in die KG ein. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) schloss er keinen separaten schriftlichen Vertrag über die Einbringung. In der auf den 1. November 2000 erstellten Eröffnungsbilanz der KG waren die eingebrachten Aktiva und Passiva aus dem Einzelunternehmen in der Weise erfasst, dass im Wesentlichen zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos aus dem Einzelunternehmen in Höhe von 2.612.782 DM und zur Erbringung des Kommanditkapitals der neuen Gesellschaft (25.000 € = 48.895,75 DM) stille Reserven in Höhe von 2.662.782 DM des eingebrachten Betriebsvermögens aufgedeckt wurden.

12 Unter dem 31. Oktober 2000 schlossen die KG und die GmbH einen Einbringungsvertrag, nach dem die KG sämtliche Aktiva und Passiva ihres Geschäftsbetriebs in die GmbH einbrachte. Von der Übertragung ausdrücklich ausgenommen war der Grundbesitz, der sich ursprünglich im klägerischen Einzelunternehmen befunden hatte.

13 Mit notariell beurkundetem Gesellschafterbeschluss vom 31. Oktober 2000 erhöhte die GmbH ihr Stammkapital um 25.000 € auf 50.000 €. Den neuen Geschäftsanteil übernahm die X-GmbH mit einem Agio in Höhe von 7.644.380 €.

14 Nach den Feststellungen des FG vermietete die Ehefrau des Klägers das Grundstück mit Mietvertrag vom 31. Oktober 2000 ab dem 1. November 2000 an die GmbH zu einem monatlichen Mietzins von 45.000 DM. Aufgrund einer mündlichen Vereinbarung hatte sie dem Kläger gestattet, das Grundstück bereits ab Besitzübertragung auf ihre Person, also schon vor Abschluss des Mietvertrags, weiterhin betrieblich zu nutzen, und zwar gegen Übernahme der laufenden Zinsen in Höhe von ca. 25.000 DM sowie der Darlehenstilgungen für das Grundstück.

15 Im Rahmen einer auch das Streitjahr betreffenden Außenprüfung kam es am 20. April 2005 zu einer tatsächlichen Verständigung zwischen dem Kläger, dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) sowie dem Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung, wonach sich bei einer Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven ein Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 7.662.782 DM ergäbe. Dabei blieb ausdrücklich streitig, ob sämtliche stillen Reserven aufzudecken waren. Der Betriebsprüfer war insoweit der Auffassung, dass § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung keine Anwendung finde, weil das Grundstück im zeitlichen Zusammenhang mit der Einbringung des Einzelunternehmens in die KG veräußert worden sei. Damit sei eine wesentliche Betriebsgrundlage in einer für die Anwendung des § 24 UmwStG schädlichen Weise zurückbehalten worden.

16 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 369 veröffentlichtem Urteil statt. Die Voraussetzungen für eine Einbringung zu Zwischenwerten gemäß § 24 Abs. 1 UmwStG seien erfüllt. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Frage, ob das Grundstück im Zeitpunkt der Einbringung des Einzelunternehmens des Klägers in die KG wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens gewesen sei, sei der 31. Oktober 2000 gewesen, da es für die Einordnung eines Wirtschaftsguts als wesentliche Betriebsgrundlage i.S. des § 24 UmwStG auf den Zeitpunkt der dinglichen Einbringung im Sinne einer Übertragung des --zumindest wirtschaftlichen-- Eigentums an den einzubringenden Wirtschaftsgütern ankomme. Am 31. Oktober 2000 sei es dem Kläger --mangels zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums an dem Grundstück-- nicht mehr

möglich gewesen, das Eigentum an diesem auf die KG zu übertragen und insoweit eine wesentliche Betriebsgrundlage in einer für die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG schädlichen Weise zurückzubehalten.

17 Eine solche Zurückbehaltung sei auch nicht darin zu sehen, dass das Grundstück in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Einbringung aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Klägers ausgeschieden sei. Denn auch auf der Grundlage der vom Bundesfinanzhof (BFH) entwickelten sog. Gesamtplanrechtsprechung sei die Anwendung des § 24 UmwStG dann nicht zu versagen, wenn der Einbringende im Vorfeld der Einbringung einzelne Wirtschaftsgüter, die ursprünglich zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten, unter Aufdeckung der stillen Reserven an einen Dritten veräußere.

18 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Das FG gehe zu Unrecht davon aus, dass die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG erfüllt seien, da nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens in die KG eingebracht worden seien.

19 Die Einbringung eines Betriebs i.S. des § 24 UmwStG liege nur vor, wenn alle Wirtschaftsgüter, die wesentliche Betriebsgrundlagen bildeten, in die Personengesellschaft eingebracht würden (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25. März 1998, BStBl I 1998, 268, Tz. 24.04 i.V.m. 20.08). Diese Voraussetzung sei nicht erfüllt, weil das Grundstück, das unstreitig eine wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens des Klägers gewesen sei, nicht auf die KG übergegangen sei.

20 Insoweit könne nicht ausschließlich auf die am 31. Oktober 2000 (noch) vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen abgestellt werden. Entsprechend den Ausführungen des BFH in seinem Beschluss vom 13. April 2007 IV B 81/06 (BFH/NV 2007, 1939) könne dann nicht davon ausgegangen werden, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht worden seien, wenn gleichzeitig mit der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage nicht mit in das Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft gelange, wobei der BFH unter den Begriff der "Gleichzeitigkeit" einen Zeitraum von mehreren Wochen verstehe. Mit Verweis auf das --dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1939 vorangehende-- Urteil des FG Köln vom 21. Juni 2006 14 K 506/03 führt das FA weiter aus, es sei unbeachtlich, dass das Grundstück bereits einige Wochen vor der tatsächlichen Umwandlung aus dem Betriebsvermögen "ausgegliedert" worden sei. Die Einzelakte, d.h. die "Ausgliederung" des Grundstücks und die Umwandlung, seien für die Besteuerung als einheitlicher Vorgang zusammenzufassen. Ob ein beachtlicher Gesamtplan vorliege, sei allein nach dem Zeitpunkt zu entscheiden, in dem der Plan zur Umwandlung gefasst worden sei. Spätester Zeitpunkt sei danach der Gesellschafterbeschluss.

21 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

22 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

23 Er schließt sich im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an. Insbesondere seien die Grundsätze zum Gesamtplan nicht in Fallkonstellationen wie der vorliegenden anzuwenden, bei denen im Vorfeld der Einbringung wesentliche Betriebsgrundlagen unter Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen des Einbringenden ausscheiden. Es dürfe keinen Unterschied in der steuerlichen Beurteilung machen, ob das Grundstück vor oder nach der Einbringung veräußert werde. Ein Grund für die Veräußerung des Grundstücks an die Ehefrau des Klägers sei gewesen, dass die neu als Gesellschafter eintretende X-GmbH kein Interesse an dem Grundstück gehabt habe.

24 Darüber hinaus sehe der I. Senat des BFH in seinem Urteil vom 25. November 2009 I R 72/08 (BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471) selbst für den Fall einer vor der Einbringung stattfindenden "Auslagerung" einer wesentlichen Betriebsgrundlage kein missbräuchliches Verhalten i.S. des § 42 der Abgabenordnung (AO) in der im Streitjahr geltenden Fassung, sofern sie auf Dauer erfolge und deshalb andere wirtschaftliche Folgen auslöse als die Einbeziehung des betreffenden Wirtschaftsguts in den Einbringungsvorgang. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn die "Auslagerung" alsbald rückgängig gemacht werde und sich deshalb als nur vorgeschoben erweise.

25 In Erwiderung auf den klägerischen Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471 macht das FA geltend, dass die Ehefrau des Klägers das Grundstück mit notariellem Kaufvertrag vom 24. September 2005 an die GmbH weiterveräußert habe.

Entscheidungsgründe

II.

26 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zu Recht hat das FG das Vorliegen der Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG bejaht und damit den Ansatz eines Zwischenwertes nach § 24 Abs. 2 UmwStG für zulässig erachtet.

27 1. Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, gelten nach § 24 Abs. 1 UmwStG für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens die Absätze 2 bis 4. Gemäß § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG darf die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Bei dem Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens dürfen nach § 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschritten werden. Nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Sind die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG hingegen nicht erfüllt, gilt für die Einbringung nicht das Wahlrecht nach § 24 Abs. 2 UmwStG. Dies hat zur Folge, dass die Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen als tauschähnlicher Veräußerungsvorgang einzuordnen ist und die in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern sind (vgl. BFH-Urteil vom 16. Februar 1996 I R 183/94, BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342, zu § 20 UmwStG).

28 2. Im Ergebnis zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG erfüllt sind, da sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs im maßgeblichen Zeitpunkt der Einbringung am 31. Oktober 2000 übertragen wurden. Diesem Ergebnis steht § 42 AO --selbst bei Berücksichtigung der sog. Gesamtplanrechtsprechung des BFH-- nicht entgegen.

29 Die Einbringung eines Betriebs i.S. des § 24 Abs. 1 UmwStG verlangt, dass sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang in das mitunternehmerische Betriebsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft übertragen werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2004 IV R 3/03, BFH/NV 2005, 879; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342, zu § 20 UmwStG; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 24 UmwStG Rz 59, 93, m.w.N.). Werden Wirtschaftsgüter, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, zurückbehalten, kommt eine Anwendung des § 24 UmwStG grundsätzlich nicht in Betracht. Die Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen führt regelmäßig zu einer gewinnrealisierenden Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern, soweit nicht ausnahmsweise die eingebrachten Wirtschaftsgüter noch die Merkmale eines Betriebs oder Teilbetriebs aufweisen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342; Schmitt/ Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 95; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 Rz 40; Schlößer in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 24 Rz 30; Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 6. Aufl., § 24 Rz 89 f. i.V.m. § 20 Rz 64 ff.). Nach den Feststellungen des FG war das Grundstück --insoweit auch zwischen den Beteiligten unstreitig-- zumindest bis zur Veräußerung an die Ehefrau des Klägers eine wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens.

30 a) Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob das Grundstück (noch) eine wesentliche Betriebsgrundlage des klägerischen Einzelunternehmens darstellte, war --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- im vorliegenden Fall der 31. Oktober 2000.

31 aa) Zu der Frage, auf welchen Zeitpunkt für die Beurteilung eines Wirtschaftsguts als wesentliche oder unwesentliche Betriebsgrundlage abzustellen ist, werden unterschiedliche Auffassungen vertreten. So wird auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung abgestellt (Schmitt/Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 24 UmwStG Rz 59; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 118 und § 20 UmwStG Rz 30) oder (im Fall der Einzelrechtsnachfolge) auf den Abschluss des Einbringungsvertrags bzw. den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, wenn dies erst zu einem späteren Zeitpunkt übergeht (Schmitt/ Hörtnagl/Stratz, a.a.O., § 20 UmwStG Rz 27; Behrens/Schmitt, Finanz-Rundschau --FR-- 2002, 549, 550). Teilweise wird auch allein der Abschluss des Einbringungsvertrags als maßgeblich angesehen (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 20 Rz 42). Der I. Senat des BFH hat in seinem Urteil vom 16. Dezember 2009 I R 97/08 (BFHE 228, 203, BStBl II 2010, 808, unter II.2.a; vgl. auch BFH-Urteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467, unter II.4.c aa)

ausgeführt, für die Beurteilung als wesentliche Betriebsgrundlage sei grundsätzlich auf die Situation aus der Sicht des Einbringenden zum Zeitpunkt der Einbringung abzustellen (ähnlich BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 879, unter 2.).

32 bb) In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des I. Senats und der überwiegenden Auffassung im Schrifttum hält der erkennende Senat den Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung i.S. der Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums bzw. des Abschlusses des dinglichen Einbringungsvertrags für entscheidend.

33 Nicht maßgeblich ist dagegen --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- der Abschluss des Gesellschaftsvertrags der KG, der lediglich die schuldrechtliche Verpflichtung zur (zukünftigen) Einbringung des klägerischen Einzelunternehmens enthält. Dies folgt bereits daraus, dass nach § 3 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags nur die Aktiva und Passiva des klägerischen Einzelunternehmens eingebracht werden sollten, die bei Eintragung der KG in das Handelsregister (20. Oktober 2000) vorhanden waren. Insoweit stand bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags der KG noch nicht fest, welche Wirtschaftsgüter einzubringen waren. Wollte man daher in der Regelung des § 3 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags bereits die Übertragung des Eigentums an den Wirtschaftsgütern erkennen, verstieße eine solche Regelung --wie das FG zu Recht ausführt-- gegen den sachenrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz (vgl. hierzu z.B. Bamberger/Roth/Kindl, BGB, 2. Aufl., § 929 Rz 5; Erman/L. Michalski, BGB, 13. Aufl., § 929 Rz 2). Insoweit kann sich etwas anderes auch nicht aus der Regelung des § 3 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags ergeben, nach der der Kläger als Kommanditist seinen Kapitalanteil mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags erbringt, da diese Regelung allenfalls das Innenverhältnis der Gesellschafter betreffen kann.

34 cc) Nach den Feststellungen des FG brachte der Kläger sein Einzelunternehmen am 31. Oktober 2000 --dem damit für die Frage der Wesentlichkeit der Betriebsgrundlagen maßgeblichen Zeitpunkt-- in die KG ein.

35 b) Am 31. Oktober 2000 gehörte das Grundstück nicht mehr zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens und konnte deshalb nicht in einer die Anwendbarkeit des § 24 Abs. 1 UmwStG ausschließenden Weise zurückbehalten werden. Der Kläger hatte das Grundstück zuvor veräußert, so dass er am 31. Oktober 2000 weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks war.

36 aa) Der Kläger hatte das Grundstück mit notariellem Kaufvertrag vom 29. September 2000 an seine Ehefrau verkauft, die mit Eintragung des Übergangs des Eigentums an dem Grundstück in das Grundbuch am 27. Oktober 2000 zivilrechtliche Eigentümerin wurde.

37 bb) Die Veräußerung des Grundstücks ist nach Auffassung des erkennenden Senats auch bei Beachtung der Anforderungen der Rechtsprechung des BFH an Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich wirksam.

38 (1) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Verträge zwischen nahen Angehörigen ertragsteuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sind, ihre Gestaltung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und sie auch tatsächlich durchgeführt werden (BFH-Urteile vom 7. Mai 1996 IX R 69/94, BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196; vom 17. Februar 1998 IX R 30/96, BFHE 185, 397, BStBl II 1998, 349, und vom 3. März 2004 X R 14/01, BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, m.w.N.). Die einzelnen Kriterien, die im Rahmen dieser Prüfung von Bedeutung sein können, dürfen indes nicht zu Tatbestandsmerkmalen verselbständigt werden, die schon je für sich genommen die steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses ausschließen; sie können vielmehr nur als Anzeichen im Rahmen einer Gesamtwürdigung betrachtet werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34, unter B.I.2.; BFH-Urteile vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, und in BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, m.w.N.). Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Dabei kann einzelnen dieser Anzeichen je nach Lage des Falles im Rahmen der Gesamtbetrachtung eine unterschiedliche Bedeutung zukommen. Dementsprechend schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (BFH-Urteile in BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196; vom 14. Mai 2003 X R 14/99, BFH/NV 2003, 1547, und in BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, m.w.N.).

39 (2) Der Kaufvertrag wurde gemäß § 313 des Bürgerlichen Gesetzbuchs in der im Streitjahr geltenden Fassung notariell beurkundet und ist damit zivilrechtlich wirksam geschlossen worden. Die Vereinbarung war ausweislich ihres Wortlauts auch klar und eindeutig. Nach Auffassung des erkennenden Senats ändert die kurze Zeitspanne bis zum Abschluss des Mietvertrags vom 31. Oktober 2000 zwischen der Ehefrau des Klägers und der GmbH, in der sie dem Kläger gestattete, das Betriebsgrundstück weiter zu nutzen, nichts an der tatsächlichen Durchführung des Kaufvertrags. Auch spricht der Umstand, dass die Ehefrau die eingetragene Grundschuld in voller Höhe, das zu Grunde liegende Darlehen jedoch nur in Höhe von 4,9 Mio. DM übernahm, sowie die fehlende Auflassungsvormerkung und das dem Kläger eingeräumte dingliche Vorkaufsrecht angesichts der Veräußerung des

Grundstücks zum Verkehrswert nicht maßgeblich gegen eine fremdübliche Gestaltung. Soweit das FA mit Schriftsatz vom 5. August 2010 im Revisionsverfahren vorgetragen hat, dass die Ehefrau das Grundstück mit notariellem Kaufvertrag vom 24. September 2005 an die GmbH veräußert habe, rechtfertigt dieses Vorbringen --unabhängig davon, ob es sich hierbei um revisionsrechtlich unbeachtliche neue Tatsachen handelt (vgl. dazu Senatsurteil vom 17. Dezember 1997 X R 88/95, BFHE 185, 40, BStBl II 1998, 343, m.w.N; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 36)-- angesichts der Länge des Zeitraums zwischen der Veräußerung an die Ehefrau und der Weiterveräußerung an die GmbH nach Auffassung des erkennenden Senats keine andere Beurteilung.

40 (3) Der erkennende Senat sieht sich in der Lage, die Frage, ob der notarielle Kaufvertrag vom 29. September 2000 steuerrechtlich anzuerkennen ist, auf der Grundlage der getroffenen Feststellungen des FG zu entscheiden, obwohl das FG diese Frage in seinen Entscheidungsgründen --zumindest zunächst-- nicht ausdrücklich beantwortet hat. Denn das FG hat alle hierfür maßgebenden Tatsachen festgestellt (vgl. zu diesem Erfordernis BFH-Urteil vom 28. November 2006 VII R 3/06, BFHE 216, 4, BStBl II 2009, 575, unter II.2.).

41 cc) Zu Recht hat das FG es verneint, den Kläger am 31. Oktober 2000 als wirtschaftlichen Eigentümer des Grundstücks anzusehen.

42 Abweichend von der zivilrechtlichen Rechtslage ist gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ein Wirtschaftsgut demjenigen zuzurechnen, der --ohne zivilrechtlicher Eigentümer zu sein-- die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den (zivilrechtlichen) Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (sog. wirtschaftlicher Eigentümer).

43 Nach den Feststellungen des FG vermietete die Ehefrau des Klägers das Grundstück mit Mietvertrag vom 31. Oktober 2000 ab dem 1. November 2000 an die GmbH. Für den Zeitraum ab Besitzübergang mit Abschluss des notariellen Kaufvertrags am 29. September 2000 bis zum 31. Oktober 2000 hatte sie dem Kläger aufgrund eines mündlich geschlossenen Pachtvertrags gestattet, das Grundstück --gegen Übernahme der laufenden Zinsen in Höhe von ca. 25.000 DM sowie der Darlehenstilgungen für das Grundstück-- weiterhin betrieblich zu nutzen. Angesichts dieser Umstände fehlt es an der Möglichkeit des Klägers, seine Ehefrau im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Grundstück wirtschaftlich auszuschließen, zumal Besitz und Gefahr bereits mit Vertragsschluss am 29. September 2000 auf sie übergegangen waren.

44 dd) Zum Zeitpunkt der Einbringung des Einzelunternehmens in die KG am 31. Oktober 2000 gehörte das Grundstück nicht mehr zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, so dass der Betrieb im Ganzen --also mit sämtlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen-- i.S. des § 24 Abs. 1 UmwStG in die KG eingebracht worden ist.

45 c) Die Vorschrift des § 42 AO steht der Anwendbarkeit des § 24 Abs. 1 UmwStG jedenfalls in dem vorliegenden Fall, in dem eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs vor Einbringung unter Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven auf Dauer veräußert worden ist, nicht entgegen.

46 Ein Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 16. Januar 1996 IX R 13/92, BFHE 179, 400, BStBl II 1996, 214, und vom 17. Dezember 2003 IX R 56/03, BFHE 205, 70, BStBl II 2004, 648). Eine rechtliche Gestaltung ist dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht nutzt, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll (z.B. BFH-Urteile vom 16. Januar 1992 V R 1/91, BFHE 167, 215, BStBl II 1992, 541, und in BFHE 179, 400, BStBl II 1996, 214). Dies ist nach Auffassung des erkennenden Senats schon deshalb zu verneinen, da --angesichts der Veräußerung zum Verkehrswert-- eine intendierte Steuerminderung nicht erkennbar ist. Hinzu kommt der tatsächliche Übergang des Wertminderungsrisikos bzw. der Wertsteigerungschance. Aufgrund dessen rechtfertigt auch die anschließende Vermietung des Grundstücks an die GmbH durch die Ehefrau des Klägers --trotz des insoweit zur Ausgangslage unveränderten Nutzungs- und Funktionszusammenhangs-- nicht die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs i.S. des § 42 AO (ebenso Behrens/Schmitt, FR 2002, 549, 552).

47 d) Angesicht der Veräußerung des Grundstücks zum Verkehrswert kommt eine Versagung des Zwischenwertansatzes nach § 24 Abs. 2 UmwStG auch unter Berücksichtigung der Rechtsfigur des Gesamtplans nicht in Betracht.

48 Dabei kann offenbleiben, ob es sich bei dieser Rechtsfigur lediglich um einen speziellen Anwendungsfall des § 42

AO (so BFH-Urteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471) oder um eine davon unabhängige eigenständige steuerrechtliche Würdigung mehrerer wirtschaftlich zusammenhängender Sachverhalte anhand des Normzwecks handelt (so BFH-Urteile vom 6. September 2000 IV R 18/99, BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229, und vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395). Ebenfalls kann offenbleiben, ob die Rechtsfigur des Gesamtplans bei Zurückbehaltung von --vormals-- wesentlichen Betriebsgrundlagen in Fällen der Einbringung eines Betriebs nach § 20 bzw. § 24 UmwStG überhaupt Anwendung finden kann (verneinend --wohl-- BFH-Urteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471, m.w.N., für den Fall der dauerhaften "Auslagerung" einer wesentlichen Betriebsgrundlage im Vorfeld einer Einbringung nach § 20 UmwStG; bejahend BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1939, in Bezug auf die Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage oder deren Überführung in ein anderes Betriebsvermögen; ebenso --wohl-- BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 24.04 i.V.m. Tz. 20.09; ausdrücklich nun BMF-Schreiben vom 11. November 2011 zur "Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG)", BStBl I 2011, 1314, Tz. 24.03 i.V.m. Tz. 20.07).

49 Soweit man eine Einbringung nach § 24 UmwStG nicht für möglich hält, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten wird oder in engem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang in ein anderes Betriebsvermögen überführt wird (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1939, zu § 20 UmwStG), ergibt sich aus dieser Rechtsprechung zumindest für die vorliegende Fallkonstellation nicht, dass aufgrund der Veräußerung des Grundstücks an die Ehefrau des Klägers vor der Einbringung am 31. Oktober 2000 die Anwendung des § 24 UmwStG zu versagen wäre.

50 aa) Maßgeblich ist, dass die Veräußerung des Grundstücks zum Verkehrswert von den Vertragsparteien als Rechtsgeschäft mit sämtlichen Rechtsfolgen gewollt war.

51 Ein Gesamtplan im Sinne der Rechtsprechung des BFH ist regelmäßig dadurch gekennzeichnet, dass ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans "künstlich" zergliedert wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustandes fördern (Fischer in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 42 AO Rz 360, 366, 376: Ausprägung des angloamerikanischen Prinzips der "substance over form"; ders., FR 2006, 297, u.a. mit Hinweis auf die Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 14. Dezember 2000 Rs. C-110/99 --Emsland-Stärke--, Slg. 2000, I-11569, und vom 21. Februar 2006 Rs. C-255/02 --Halifax u.a.--, Slg. 2006, I-1609; Förster/Schmidtmann, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2003, 114, 120). Dementsprechend ist ein Gesamtplan zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorliegen und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 2000 IV R 60/99, BFHE 193, 433, BStBl II 2001, 101; Fischer in HHSp, § 42 AO Rz 366; Förster/Schmidtmann, StuW 2003, 114, 120); die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion (vgl. Offerhaus, Festschrift Spindler, Steuerrecht im Rechtsstaat, 2011, 677, 678; ders., FR 2011, 878, 879).

52 Im vorliegenden Fall wurde das Grundstück unter Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven an die Ehefrau des Klägers veräußert. Das Rechtsgeschäft als solches war demnach --auch angesichts des fehlenden Interesses der GmbH an dem Grundstück-- gewollt. Es war auch unter Beachtung der Anforderungen der Rechtsprechung des BFH an Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich anzuerkennen; die Weiterveräußerung des Grundstücks durch die Ehefrau mit Kaufvertrag vom 24. September 2005 an die GmbH rechtfertigt angesichts der Länge des Zeitraums bis zu der Weiterveräußerung ebenfalls keine andere rechtliche Bewertung (vgl. oben unter Ziffer II.2.b bb (2)). Dem Kläger und seiner Ehefrau kam es auf den Eintritt der rechtlichen Folgen, namentlich des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs, an. Die Veräußerung war damit nicht --als unselbständiger Teilschritt-- lediglich final auf die Erreichung eines Endzustandes i.R. eines Gesamtplans gerichtet.

53 bb) Gegen die Rechtmäßigkeit des Ansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens zum Zwischenwert nach § 24 Abs. 2 UmwStG spricht auch nicht die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH. Dieser hat sich in seinem Beschluss in BFH/NV 2007, 1939 auf die zu der Tarifermäßigung in Veräußerungsfällen nach §§ 16, 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ergangene Rechtsprechung gestützt - insbesondere auf das BFH-Urteil vom 19. März 1991 VIII R 76/87 (BFHE 164, 260, BStBl II 1991, 635). Nach Auffassung des IV. Senats können beide Fallkonstellationen nicht unterschiedlich behandelt werden. Der VIII. Senat hatte in seinem Urteil in BFHE 164, 260, BStBl II 1991, 635 maßgeblich auf den Zweck der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG abgestellt, die bei der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils eintretende zusammengeballte Realisierung der stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Zu einer solchen zusammengeballten Realisierung stiller Reserven komme es nur dann, wenn alle wesentlichen stillen Reserven des

Betriebs in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang aufgedeckt würden. Dies sei dann nicht der Fall, wenn ein Mitunternehmeranteil veräußert werde, die stillen Reserven des dem veräußernden Mitunternehmer zuzurechnenden Sonderbetriebsvermögens aber --wie im dortigen Streitfall-- nicht aufgedeckt würden. Diesem Normzweck entsprechend könne nichts anderes gelten, wenn vor der Einbringung Wirtschaftsgüter in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit dieser in ein anderes Betriebsvermögen überführt würden.

54 Nach Auffassung des erkennenden Senats kann auch bei Zugrundelegung dieser Beurteilung die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG bei vorheriger Veräußerung von einzelnen Wirtschaftsgütern zum Verkehrswert --unter Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven-- nicht versagt werden (ebenso Herlinghaus in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 20 Rz 42; Behrens/Schmitt, FR 2002, 549, 551 f.; a.A. Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 24 Rz 90 i.V.m. § 20 Rz 65).

55 Insoweit kann --entgegen der Auffassung des FA-- auch nicht eine "Gleichzeitigkeit" der Veräußerung des Grundstücks an die Ehefrau und der Einbringung des klägerischen Einzelunternehmens in die KG im Sinne des BFH-Beschlusses in BFH/NV 2007, 1939 hergeleitet werden. Denn der IV. Senat verweist (auch) bezüglich seiner Ausführungen zur "Gleichzeitigkeit" in seinem Beschluss in BFH/NV 2007, 1939 auf das BFH-Urteil in BFHE 164, 260, BStBl II 1991, 635, so dass nach Auffassung des erkennenden Senats die Veräußerung des Grundstücks an die Ehefrau bei vollständiger Aufdeckung der stillen Reserven --bei Berücksichtigung des Normzwecks-- keine "Gleichzeitigkeit" in diesem Sinne begründen kann.

56 cc) Für dieses Ergebnis kann --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- auch das Urteil des IV. Senats des BFH vom 24. August 1989 IV R 67/86 (BFHE 158, 329, BStBl II 1990, 132) herangezogen werden. In diesem Urteil ging es um die Gewährung der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG, wobei vor der Anteilsübertragung Grundstücke aus dem Gesellschaftsvermögen entnommen worden waren. Der IV. Senat sah den Gewinn aus der Übertragung der Grundstücke als tarifbegünstigt nach §§ 16, 34 EStG an. Auch wenn der Gesellschafter Wirtschaftsgüter bereits vor der Übertragung seines Mitunternehmeranteils --jedoch in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit diesem Rechtsvorgang-- übertragen erhalte, ergebe sich eine Zusammenballung von Erträgen aufgrund der Auflösung der stillen Reserven, die die Anwendung der Tarifbegünstigung rechtfertige.

57 Dem liegt ersichtlich der Rechtsgedanke zugrunde, dass die Anwendung der §§ 16, 34 EStG auch unter dem Gesichtspunkt der Rechtsfigur des Gesamtplans dann nicht ausgeschlossen wird, wenn zwar nicht sämtliche --vormals-- vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen mit in den einheitlichen Veräußerungsvorgang einbezogen werden, wohl aber die in den "zurückbehaltenen" wesentlichen Betriebsgrundlagen enthaltenen stillen Reserven in vollem Umfang realisiert werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de