

Urteil vom 26. April 2012, IV R 44/09

Verkauf von Betriebsvermögen des Gesellschafters an Zebragesellschaft; keine Aufdeckung stiller Reserven entsprechend betrieblicher Beteiligung

BFH IV. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 2, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 27. September 2009, Az: 3 K 869/04

Leitsätze

Überträgt ein gewerblich tätiger Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (sog. Zebragesellschaft) ein Wirtschaftsgut seines Betriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft, führt dies steuerlich nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven bei dem Gesellschafter, soweit dieser an der Zebragesellschaft betrieblich beteiligt ist.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG, die als Obergesellschaft einer Unternehmensgruppe Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Am 17. Dezember des Streitjahres (1997) verkaufte sie mit Wirkung zum 31. Dezember 1997 ein Betriebsgrundstück für 8.000.000 DM (Buchwert 1.024.528 DM) an eine vermögensverwaltend tätige KG (vermögensverwaltende KG). An deren Festkapital war sie als Kommanditistin mit 99 % beteiligt, verfügte jedoch nicht über die Mehrheit der Stimmrechte.
- 2** Die Klägerin sah die Grundstücksveräußerung im Umfang ihrer Beteiligung an der vermögensverwaltenden KG (99 %) steuerlich nicht als Veräußerungs-/Anschaffungsvorgang an. Insoweit habe das Grundstück ihr Betriebsvermögen nicht verlassen, weil es sich bei der vermögensverwaltenden KG um eine sog. Zebragesellschaft handele, die selbst nicht über Betriebsvermögen verfüge. Deren Gesamthandsvermögen sei daher anteilig (zu 99 %) dem Betriebsvermögen der Klägerin zuzurechnen.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gelangte demgegenüber nach einer Betriebsprüfung zu der Auffassung, dass die stillen Reserven des Grundstücks infolge der Veräußerung insgesamt aufzudecken und in vollem Umfang als steuerpflichtiger Gewinn bei der Klägerin zu erfassen seien.
- 4** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 5** Das Finanzgericht (FG) entschied, die Übertragung des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen der Klägerin in das Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden KG unterliege im vollen Umfang der Besteuerung. Die fremdübliche Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Zebragesellschaft werde grundsätzlich als Übertragung in diesem Sinne behandelt. Die Zebragesellschaft werde auch steuerrechtlich Eigentümerin. Lediglich für Zwecke der Ertragsbesteuerung werde das Grundstück den Gesellschaftern gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) anteilig zugerechnet. § 6 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei nicht einschlägig, da diese Vorschrift im Streitjahr noch nicht gegolten habe. Es sei darauf abzustellen, ob bei der vermögensverwaltenden KG die Besteuerung der stillen Reserven --ausgehend vom Buchwert, den das Grundstück bei der Klägerin gehabt habe-- bei einer zukünftigen Veräußerung gewährleistet sei. Dies sei jedoch nicht der Fall, wenn das Grundstück dort mit dem Kaufpreis erfasst werde. Es sei dieser Gesellschaft wegen ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit nicht möglich, den Kaufpreis der Gesamthand durch Ergänzungsbilanzen zu neutralisieren. Zudem werde selbst unter Geltung des § 6 Abs. 5 EStG vertreten, dass nach dem Wortlaut dieser Vorschrift § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht gelte. Es könne auch nicht darauf abgestellt werden, dass das Grundstück der Klägerin zu 99 % zuzurechnen sei. Die Zurechnung erfolge nämlich mit dem anteiligen

Kaufpreis und nicht mit dem anteiligen Buchwert, da eine vollentgeltliche Veräußerung vorliege. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 729 veröffentlicht.

- 6 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie macht geltend, eine Veräußerung liege nicht vor, weil ihr das Grundstück nach der zivilrechtlichen Veräußerung in steuerlicher Hinsicht weiterhin in einem Umfang von 99 % zuzurechnen sei. Die vermögensverwaltende KG sei keine Mitunternehmerschaft, sondern eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, so dass die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG geregelte Ausnahme von der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht eingreife.
- 7 Entgegen der Ansicht des FG werde die zivilrechtlich anerkannte Veräußerung steuerlich durch die anteilige Zurechnung des Grundstücks neutralisiert. Wenn vermögensverwaltende Personengesellschaften in Veräußerungsvorgänge involviert seien, trete im Interesse einer zutreffenden Besteuerung die Einheitsbetrachtung, die aus der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung resultiere, hinter die Vielheit der Gesellschafter zurück; die vermögensverwaltende Personengesellschaft werde insoweit nicht rechtlich verselbstständigt (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Juni 2008 IV B 52/07, BFH/NV 2008, 1443, unter II.1.a aa, m.w.N.; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 115; Daragan, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2000, 573, 575).
- 8 Durch die fortbestehende Zurechnung des Grundstücks im Umfang von 99 % bleibe die Zurechnungskontinuität gewahrt; eine Anschaffung durch die vermögensverwaltende KG sei ausgeschlossen (Wacker, DStR 2005, 2014, 2017). Das Grundstück verlasse zu 99 % nicht das steuerliche Betriebsvermögen der Klägerin. Hierdurch bleibe es steuerverstrickt, so dass keine Beeinträchtigung des Steuerzugriffs drohe.
- 9 Die Auffassung des FG, dass bei einer späteren Veräußerung des Grundstücks die Erfassung der bei der Klägerin gebildeten stillen Reserven nicht sichergestellt sei, widerspreche auch den Grundsätzen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (§ 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO).
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und den geänderten Bescheid vom 18. März 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Dezember 2004 dahin abzuändern, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Betriebsgrundstücks in Höhe von 99 % nicht beim laufenden Gewinn erfasst und die darauf entfallende Gewerbesteuerückstellung rückgängig gemacht wird, und die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Es ist der Auffassung, der Veräußerungsgewinn falle unter die nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellenden Besteuerungsgrundlagen. Die Klägerin lasse außer Acht, dass die stillen Reserven durch den im Streitjahr erzielten Veräußerungserlös bereits realisiert worden seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das angefochtene Urteil war aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Veräußerung des Grundstücks der Klägerin an die vermögensverwaltende KG führte nicht zur Aufdeckung stiller Reserven, soweit die Klägerin an der vermögensverwaltenden KG beteiligt war und das Grundstück in ihrem Betriebsvermögen verblieb.
- 14 1. Stille Reserven sind aufzudecken, wenn ein Besteuerungstatbestand erfüllt wird (vgl. u.a. Bode in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 4 Rz 31; Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl., § 4 Rz 50). Voraussetzung dafür ist bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG), eine Änderung des Betriebsvermögens.
- 15 2. Veräußert eine gewerbliche Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ein Wirtschaftsgut ihres Betriebsvermögens an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der sie beteiligt ist (sog. Zebragesellschaft), ändert sich das Betriebsvermögen der gewerblichen Personengesellschaft insoweit nicht, als es ihrer Beteiligung an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft entspricht.

- 16** a) Vermögensgegenstände im Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft stellen steuerrechtlich Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ihres gewerblich tätigen Gesellschafters dar, soweit dieser (betrieblich) am Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist.
- 17** aa) Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. In einem solchen Fall ist der steuerrechtlichen Beurteilung nicht das Gesamthandsvermögen zugrunde zu legen; dieses ist nach der Bruchteilsbetrachtung in entsprechende Anteile der Gesellschafter an den Wirtschaftsgütern der Gesamthand umzuwandeln (Fischer in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 39 AO Rz 242; Wacker, DStR 2005, 2014). Die Bruchteilsbetrachtung ist nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anzuwenden, wenn die maßgebliche steuerrechtliche Norm dies erfordert (Wacker, DStR 2005, 2014).
- 18** bb) Der Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft ist kein (eigenständiges) immaterielles Wirtschaftsgut (BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 IV R 52/08, BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261, unter II.1.a). Die gesellschaftsrechtliche Beteiligung verkörpert nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vielmehr die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; BFH-Urteil vom 12. Dezember 1996 IV R 77/93, BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180). Eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft ist jedoch als Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung anzusehen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.2.). Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird in diesen Fällen durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verdrängt (vgl. BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679, unter II.2., m.w.N.).
- 19** cc) Wird ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft von einem Gesellschafter im Betriebsvermögen gehalten, führt dies dazu, dass die Anteile an den Wirtschaftsgütern der vermögensverwaltenden Gesellschaft bei dem Gesellschafter Betriebsvermögen sind; Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern durch die Personengesellschaft sind deshalb anteilig beim Gesellschafter zu erfassen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.2.). Anders verhält es sich bei gewerblichen Personengesellschaften; bei diesen ist es nicht i.S. von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO erforderlich, den mitunternehmerisch Beteiligten das Gesamthandsvermögen für Zwecke der Besteuerung anteilig zuzurechnen (BFH-Urteile vom 3. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, unter II.4.a; vom 28. November 2002 III R 1/01, BFHE 201, 133, BStBl II 2003, 250).
- 20** b) Die Veräußerung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erfüllt, soweit das Wirtschaftsgut dadurch nicht aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters ausscheidet, auch dann keinen Besteuerungstatbestand, wenn sie zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt.
- 21** aa) Die Veräußerung eines Wirtschaftsguts führt allerdings grundsätzlich zu einer Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven.
- 22** (1) Gewinn wird realisiert, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen durch Veräußerung ausscheidet und der Steuerpflichtige stattdessen eine Gegenleistung erlangt, deren zu bilanzierender Wert höher ist als der Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts (vgl. BFH-Urteile vom 23. November 1967 IV 123/63, BFHE 90, 484, BStBl II 1968, 176; vom 29. März 1979 IV R 1/75, BFHE 127, 397, BStBl II 1979, 412; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 602).
- 23** (2) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann der Gesellschafter einer Personengesellschaft einzelne Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens an die Gesellschaft wie ein fremder Dritter entgeltlich veräußern (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a cc; BFH-Urteile vom 25. Juli 1995 VIII R 25/94, BFHE 178, 418, BStBl II 1996, 684, unter II.3.a; vom 11. Dezember 1997 IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836, unter II.1.a). Veräußert der Gesellschafter ein Wirtschaftsgut an "seine" Personengesellschaft zu Bedingungen, die auch bei entgeltlichen Veräußerungen zwischen Fremden üblich sind, so stellt dieser Vorgang insgesamt und einheitlich eine entgeltliche Veräußerung dar (u.a. BFH-Urteile vom 11. Dezember 2001 VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, unter B.I.1.; vom 31. März 1977 IV R 54/72, BFHE 121, 470, BStBl II 1977, 415).
- 24** (3) Grund dafür ist der in diesen Fällen vorrangige Gesichtspunkt der Einheit der Personengesellschaft. Er besagt vornehmlich, dass es die Gesellschafter in ihrer gesellschaftlichen Verbundenheit sind, die die Merkmale eines

Besteuerungstatbestands verwirklichen (Mehrung des Gesellschaftsvermögens), welche den einzelnen Gesellschaftern für deren Besteuerung zugerechnet werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a cc). Deshalb ist bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG die aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz der Gesellschaft maßgeblich, nicht etwa gedachte oder wirkliche Einzelbilanzen der Gesellschafter (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a cc, m.w.N.). Daraus folgt aber des Weiteren, dass Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen der gewerblich tätigen Personengesellschaft deren Betriebsvermögen und nicht (anteilig) dem Betriebsvermögen ihrer --ebenfalls gewerblich tätigen-- Gesellschafter zuzuordnen sind. Diese Zuordnung wiederum ist Voraussetzung dafür, dass auch Verträge und Veräußerungsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern der Besteuerung zugrunde gelegt werden, soweit sie fremdüblichen Bedingungen entsprechen.

- 25** bb) Steuerrechtlich ist jedoch nicht von einer Veräußerung/Anschaffung auszugehen, soweit ein Wirtschaftsgut im Zuge der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft das Betriebsvermögen des gewerblich tätigen Gesellschafters nicht verlässt. Die Wertung, die zur vorrangigen bilanziellen Erfassung eines im Gesamthandsvermögen der (gewerblichen) Personengesellschaft gehaltenen Wirtschaftsguts in deren Betriebsvermögen --und nicht im Betriebsvermögen ihrer gewerblich tätigen Gesellschafter-- führt, lässt sich auf die Beteiligung einer gewerblichen Personengesellschaft an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht übertragen.
- 26** (1) Dem steht bereits entgegen, dass die vermögensverwaltende Personengesellschaft nicht über Betriebsvermögen verfügt. Im Unterschied zu der Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft kommt daher eine vorrangige Zuordnung des im Gesamthandsvermögen gehaltenen Wirtschaftsguts zu einem Betriebsvermögen auf dieser Ebene nicht in Betracht. Ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens, das von dem gewerblichen Gesellschafter auf die vermögensverwaltende Personengesellschaft übertragen wurde, ist daher --anders als bei der Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft-- anteilig weiterhin in dessen Betriebsvermögen zu erfassen (s. oben unter II.2.a cc).
- 27** (2) Der Gesichtspunkt der Einheit der Personengesellschaft rechtfertigt eine andere Zuordnung nicht. Denn eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ist --anders als eine unternehmerisch tätige-- insoweit nicht Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1443, unter II.1.a aa (1)). Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird in diesem Fall nicht --wie bei einer mitunternehmerischen Personengesellschaft-- durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verdrängt (BFH-Urteil in BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679, unter II.2., m.w.N.). Aus diesem Grund hat der BFH entschieden, dass (steuerrechtlich) keine Anschaffungsvorgänge gegeben sind, wenn Miteigentümer mehrerer Grundstücke ihre Miteigentumsanteile aufgrund eines notariellen Kaufvertrages in eine Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften einbringen, soweit die den Gesellschaftern nach der Übertragung ihrer Miteigentumsanteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden Anteile an den Grundstücken ihre bisherigen Miteigentumsanteile nicht übersteigen (BFH-Urteil in BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679). Auf der anderen Seite sind Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft anteilig bei dem gewerblichen Gesellschafter zu erfassen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.2.; s. oben unter II.2.a cc).
- 28** (3) Wird aber das Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft bei der (Weiter-)Veräußerung steuerrechtlich negiert (vgl. Wacker, DStR 2005, 2014), ist es folgerichtig, im Rahmen der Bruchteilsbetrachtung auch die Anschaffung des Wirtschaftsguts durch entgeltliche Überführung aus dem Betriebsvermögen des gewerblichen Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht als Veräußerungsvorgang zu werten.
- 29** (4) Die Gefahr von Besteuerungslücken besteht --anders als das FG angenommen hat-- nicht. Denn die Bruchteilsbetrachtung führt dazu, dass die dem gewerblich tätigen Gesellschafter zuzurechnenden stillen Reserven bei der Veräußerung des Wirtschaftsguts durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft aufzudecken und dem Gesellschafter zuzurechnen sind (s. oben unter II.2.b bb (2)). Die Höhe dieser stillen Reserven richtet sich, wie die Klägerin zu Recht geltend gemacht hat, nach dem Bilanzansatz bei dem Gesellschafter.
- 30** 3. Die Veräußerung des Betriebsgrundstücks der Klägerin an die vermögensverwaltende KG führte danach insoweit nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven, als die Klägerin an der vermögensverwaltenden KG beteiligt war. Das Grundstück war bei der Klägerin Betriebsvermögen (zu 100 %). Im Umfang ihrer Beteiligung an der vermögensverwaltenden KG (99 %) änderte sich daran durch die Veräußerung nichts. Zwar wurde das Grundstück

(zivilrechtlich) in vollem Umfang veräußert; die Veräußerung erfüllte jedoch keinen Besteuerungstatbestand, soweit das Grundstück unverändert im Betriebsvermögen der Klägerin blieb.

- 31** 4. Das angefochtene Urteil entspricht diesen Grundsätzen nicht. Es war daher aufzuheben. Die Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch die anteilige Aufdeckung der stillen Reserven (zu 99 %) ist ertragsteuerlich unter entsprechender Auflösung der darauf entfallenden Gewerbesteuerrückstellung rückgängig zu machen. Der Senat entscheidet in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der angefochtene Bescheid vom 18. März 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Dezember 2004 ist daher zu ändern und der Klage stattzugeben. Die Übertragung der Ermittlung des laufenden Gewinns auf das FA ergibt sich aus § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.
- 32** 5. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist daher das FG als Gericht des ersten Rechtszuges (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 28. März 2000 VIII R 68/96, BFHE 191, 505, unter II.4. der Gründe).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de