

Urteil vom 30. August 2012, IV R 28/09

Reinvestition aus gewerblichem Veräußerungsgewinn auf Wirtschaftsgut eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

BFH IV. Senat

EStG § 6b Abs 4 S 2, EStG § 6b Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 13, EStG § 16 Abs 1, GewStG § 7

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 02. Juni 2009, Az: 4 K 12096/05

Leitsätze

Nicht der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs können, soweit sie auf nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG begünstigte Wirtschaftsgüter entfallen, nach § 6b EStG auf Wirtschaftsgüter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs übertragen werden.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und wurden im Jahr 1996 (Streitjahr) gemäß § 26b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte bis März 1996 mit dem Betrieb eines Campingplatzes auf einem in seinem Eigentum stehenden Grundstück Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Daneben erzielte er mit einem weiteren Betrieb Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Er ermittelte seine Einkünfte jeweils durch Bestandsvergleich nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG, für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG aufgrund eines Wirtschaftsjahres vom 1. Juli eines Jahres bis 30. Juni des Folgejahres.
- 2** Anfang 1996 veräußerte der Kläger den Campingplatz einschließlich des Anlagevermögens und errechnete einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM. In Höhe eines Teilbetrags erklärte er einen laufenden Gewinn und bildete hinsichtlich des verbleibenden Gewinns eine Rücklage nach § 6b EStG, die er auf seinen landwirtschaftlichen Betrieb übertrug. Nach Abzug des Verlustes aus dem laufenden Betrieb erklärte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr zunächst mit Bescheid vom 16. August 1999 erklärungsgemäß fest. Der Bescheid erging gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 4** Ende 2000 führte das Finanzamt A beim Kläger eine Außenprüfung durch, bei der es zunächst zu einer zwischen den Beteiligten unstrittigen Erhöhung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft kam. Den Verkauf des Campingplatzes wertete die Prüferin daneben als Betriebsaufgabe und ermittelte bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM. Die Prüferin versagte allerdings die Bildung und Übertragung einer Rücklage aus dem Gewerbebetrieb in den landwirtschaftlichen Betrieb unter Hinweis auf § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG und erfasste stattdessen einen tarifbegünstigten Gewinn. Dem folgte das FA und erließ am 18. Januar 2001 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 1996.
- 5** Den gegen den Änderungsbescheid eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsbescheid vom 15. Februar 2005 als unbegründet zurück, weil nach dem eindeutigen Wortlaut des § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG eine Übertragung vom Gewerbebetrieb auf einen landwirtschaftlichen Betrieb untersagt und der zwischen den Beteiligten unstrittige Gewinn in Höhe von ... DM daher bei der Einkommensteuerfestsetzung zu erfassen sei.
- 6** Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1638 veröffentlichten Urteil statt. Zur Begründung führte es aus, das FA habe die Bildung und Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG zu Unrecht versagt. Zwar spreche der Wortlaut des § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG, wonach

eine Rücklagenübertragung bei Gewinnen, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs entstanden seien, ausscheide, für die Auffassung des FA. Der Wortlaut der Norm gehe aber über ihren erkennbaren Gesetzeszweck hinaus. Die Regelung solle nur verhindern, dass ein gewerblicher Veräußerungsgewinn endgültig der Gewerbesteuer entzogen werde. Da der bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs im Ganzen erzielte Gewinn nicht dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sei und damit auch nicht der Gewerbesteuer unterliege, könne die Gewerbesteuer durch die Übertragung stiller Reserven auf Ersatzwirtschaftsgüter gemäß § 6b EStG nicht verloren gehen. Aus diesem Grund sei § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG abweichend von seinem Wortlaut dahingehend einengend auszulegen, dass Gewinne, die aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs resultierten und nicht der Gewerbesteuer unterlägen, vom Übertragungsverbot nach § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG nicht erfasst würden.

- 7 Gegen das Urteil des FG richtet sich die Revision des FA, welche dieses auf Verletzung des § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG stützt.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG im Ergebnis zu Recht dahingehend ausgelegt, dass vom dort verankerten Übertragungsverbot solche Gewinne, die aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs resultieren und nicht der Gewerbesteuer unterliegen, soweit sie auf begünstigte Wirtschaftsgüter i.S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG entfallen, nicht erfasst werden.
- 11 1. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die Veräußerung des Campingplatzes im Ganzen eine Betriebsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellt und der daraus resultierende Veräußerungsgewinn in vollem Umfang nicht der Gewerbesteuer unterfällt. Ebenso besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, dass in die hier zu beurteilende Rücklage nur der auf den Grund und Boden und die Gebäude des Campingplatzes, also nur auf begünstigte Wirtschaftsgüter i.S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG entfallende Gewinn eingestellt worden ist. Der Senat teilt diese Rechtsauffassung und sieht deshalb von einer weiteren Stellungnahme ab.
- 12 2. Nach § 6b Abs. 1 und Abs. 3 EStG können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Bestandsvergleich ermitteln, unter den dort näher beschriebenen Voraussetzungen bei der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden im Wirtschaftsjahr der Veräußerung grundsätzlich eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden und bis zur Höhe dieser Rücklage einen Betrag von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter abziehen. Nach § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG ist der Abzug einer nach § 6b Abs. 1 und Abs. 3 EStG gebildeten Rücklage bei Wirtschaftsgütern, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören oder der selbständigen Arbeit dienen, aber nicht zulässig, wenn der Gewinn bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs entstanden ist.
- 13 3. Wann i.S. des § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG Gewinne "bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs" entstanden sind, ist durch Auslegung zu ermitteln. Der Senat geht insoweit im Ergebnis mit der einhelligen Meinung im Schrifttum (Kanzler in Festschrift für Heinrich Beisse, 251, 261 f.; Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Landwirte, Kap. 31, Rz 146 ff.; Maus/Lentschig, Die steuerliche Betriebsprüfung 1997, 5, 9; Marchal in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6b EStG Rz 142; Heger, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6b Rz E 43; Jachmann in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 6b Rz 25; Schmidt/Loschelder, EStG, 31. Aufl., § 6b Rz 81; Blümich/Schlenker, § 6b EStG Rz 201 und 222; Hoffmann in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 6b Rz 102) davon aus, dass Gewinne, die aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs resultieren und nicht der Gewerbesteuer unterliegen, soweit sie auf begünstigte Wirtschaftsgüter i.S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG entfallen, vom in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG verankerten Übertragungsverbot nicht erfasst werden. Der Senat hält allerdings abweichend vom Schrifttum den Wortlaut des § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG nicht für eindeutig und gewinnt sein Auslegungsergebnis daher statt im Wege einer teleologischen Reduktion des Normwortlauts durch Auslegung der Vorschrift nach ihrem Sinn und Zweck.
- 14 a) § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG stellt auf Gewinne aus der "Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs"

und nicht auf solche aus der "Veräußerung eines Gewerbebetriebs" ab. Zwar kann die Veräußerung von Gewerbebetrieben als eine solche einer Vielzahl von Einzelwirtschaftsgütern aufgefasst werden. Allerdings unterscheidet das Einkommensteuerrecht (etwa in §§ 6 Abs. 3 Sätze 1 und 2, Abs. 4 und Abs. 5 Satz 1, 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 Sätze 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes heutiger Fassung) grundsätzlich zwischen der Veräußerung/Übertragung von Betrieben einerseits und von Einzelwirtschaftsgütern andererseits. Der Wortlaut des § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG spricht danach eher dafür, dass nur die Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Rahmen des laufenden (stehenden) Gewerbebetriebs gemeint ist. Danach werden von der Regelung Gewinne aus der Veräußerung von begünstigten Wirtschaftsgütern i.S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG nicht erfasst, die anlässlich einer Betriebsveräußerung oder einer Betriebsaufgabe anfallen.

- 15** b) Eine solche Gesetzesauslegung entspricht auch dem Telos der Norm.
- 16** aa) Ausweislich der Gesetzesbegründung im Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1964 vom 19. Juni 1964 (BTDrucks IV/2400, S. 64) sollte durch § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG verhindert werden, dass stille Reserven, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs aufgedeckt worden sind, auf Wirtschaftsgüter übertragen werden können, die zu einem Betrieb einer anderen Einkunftsart gehören. Dies diene --bezogen auf die betroffenen stillen Reserven-- ersichtlich der Sicherstellung des Gewerbesteueraufkommens (vgl. etwa Heger, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6b Rz E 43). So geht die Gesetzesbegründung zu § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG davon aus, dass sich die Neutralisierung von Gewinnen, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern einer inländischen Betriebsstätte entstehen, nicht nur auf die Einkommensteuer, sondern auch auf die Gewerbesteuer auswirkt, weil ohne die Regelung des § 6b EStG auch Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag ausgelöst würde. Weil die Übertragung dieser stillen Reserven auf Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte, deren Gewinne nicht von der Gewerbesteuer erfasst sind, zur Folge hat, dass sich auch die stillen Reserven nicht mehr auf die Gewerbesteuer auswirken, bestimmt deshalb § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG, dass aufgedeckte stille Reserven nicht auf Anlagegüter einer Betriebsstätte im Ausland übertragen werden können.
- 17** bb) Nichts anderes gilt für § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG, weil in der Gesetzesbegründung weiter ausgeführt wird, dass "aus den gleichen Erwägungen" in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG bestimmt werde, dass stille Reserven, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs aufgedeckt worden seien, nicht auf Wirtschaftsgüter übertragen werden könnten, die zu einem Betrieb einer anderen Einkunftsart gehörten. Dagegen sei die Übertragung stiller Reserven, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines Betriebs im Rahmen der Einkunftsart "selbständige Arbeit" aufgedeckt worden seien, auf Wirtschaftsgüter anderer Betriebe im Rahmen dieser Einkunftsarten oder auf Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebs ebenso zulässig wie die Übertragung der bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs aufgedeckten stillen Reserven auf Wirtschaftsgüter eines anderen Gewerbebetriebs des Steuerpflichtigen.
- 18** cc) Da der nach den Vorschriften des EStG und des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn dem Gewerbeertrag zugrunde zu legen ist (§ 7 des Gewerbesteuergesetzes), der Gewerbesteuer aber nur inländische Gewerbebetriebe, nicht aber etwa land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterliegen, hat die Anwendung des § 6b EStG Auswirkung auf die Gewerbesteuer. Soweit stille Reserven aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die zu einem Gewerbebetrieb gehören, auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden, die zu einem gewerbesteuerrechtlich irrelevanten Bereich gehören, würden sie der Gewerbesteuer endgültig entzogen. Will dies die Vorschrift des § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG verhindern, so ist es das gesetzgeberische Ziel, dass die übertragenen stillen Reserven bei ihrer späteren Versteuerung auch von der Gewerbesteuer erfasst bleiben, wenn ihre Neutralisierung die Gewerbesteuer gemindert hat (so zutreffend bereits Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 26. Oktober 1993 2 K 2169/92, EFG 1994, 615).
- 19** c) Der Senat kann angesichts des unter II.3.b dargestellten Gesetzeszwecks keinen sachlichen Grund dafür erkennen, Vorgänge in das auf Sicherstellung des Gewerbesteueraufkommens gerichtete Übertragungsverbot des § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG einzubeziehen, welche Gewinne ausgelöst haben, die als solche nicht der Gewerbesteuer unterfallen. Der Gesetzesbegründung lässt sich insoweit kein Hinweis darauf entnehmen, dass neben der Sicherstellung des Gewerbesteueraufkommens auch eine Kompensation von Einkommensteuerausfällen durch "Nacherhebung" von Gewerbesteuer beabsichtigt gewesen sein könnte (so bereits Urteil des FG Rheinland-Pfalz in EFG 1994, 615; anderer Ansicht Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 8. Mai 1980, III 328/79, EFG 1980, 607, zum Erlass nach § 227 AO). Da eine steuerartenübergreifende Kompensation im EStG und auch ansonsten im deutschen Steuerrecht nicht angelegt ist, kann der Gesetzesbegründung zu § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG ein so weitgehender gesetzgeberischer Wille ohne entsprechende positive Anhaltspunkte nicht entnommen werden.

- 20** d) Es bestehen auch keine Zweifel daran, dass der bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs im Ganzen erzielte Gewinn nicht dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Februar 1979 IV R 219/75, BFHE 127, 410, BStBl II 1979, 444; vom 3. Februar 1994 III R 23/89, BFHE 174, 372, BStBl II 1994, 709; vom 17. März 2010 IV R 41/07, BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977) und damit nicht der Gewerbesteuer unterliegt (vgl. HHR/Marchal, § 6b EStG Rz 142). Die Annahme, der Gesetzgeber habe bewusst eine Regelung gewählt, der zu Folge jeder bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs entstehende Gewinn § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG unterliefe, könnte danach lediglich --wie auch vom FA vorgetragen-- auf Praktikabilitäts Gesichtspunkte gestützt werden. Einer solchen Annahme steht jedoch entgegen, dass einerseits durchgreifende Abgrenzungsprobleme nicht zu erkennen sind, während andererseits dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, er habe im Rahmen der Ausübung seines gesetzgeberischen Ermessens eine gleichheitswidrige Behandlung zugunsten nachrangiger Praktikabilitätserwägungen in Kauf genommen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893).
- 21** 4. Das FG hat seiner Entscheidung unter Berücksichtigung der von den Klägern in zulässiger Weise auf ihren landwirtschaftlichen Betrieb übertragenen Rücklage nach § 6b EStG zutreffend Einkünfte der Kläger aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM und ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von ... DM zugrunde gelegt. Den Entscheidungsgründen des FG-Urteils lässt sich --jedenfalls in Verbindung mit der Festsetzung im Ausgangsbescheid vom 16. August 1999-- auch entnehmen, dass das FG zu Recht wegen der Berücksichtigung der Rücklage nach § 6b EStG nicht von einem nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigten Aufgabegewinn ausgegangen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de