

Urteil vom 22. Oktober 2013, X R 14/11

Zwangswise Beendigung einer Betriebsaufspaltung - teilentgeltliche und unentgeltliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern an nahe Angehörige aufgrund eines vorab erstellten Konzepts

BFH X. Senat

EStG § 16 Abs 3, EStG § 17, EStDV § 7 Abs 1, EStG § 34

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 21. Februar 2011, Az: 8 K 60/06

Leitsätze

1. Die Gesamtplanrechtsprechung des BFH findet keine Anwendung, wenn sich der Steuerpflichtige bewusst für die Übertragung von Wirtschaftsgütern in Einzelakten entscheidet und sich diese Schritte zur Erreichung des "Gesamtzieles" als notwendig erweisen, auch wenn dem Ganzen ein vorab erstelltes Konzept zugrunde liegt und die Übertragungen in unmittelbarer zeitlicher Nähe zueinander erfolgen.
2. Sieht ein vorab erstelltes Konzept vor, dass Teile des vereinbarten Kaufpreises --oder gar der gesamte vereinbarte Betrag-- unmittelbar als Schenkung von dem Veräußerer an den Erwerber zurückfließen, liegt in Höhe des zurückgeschenkten Betrags keine entgeltliche Übertragung vor.
3. Bei einer "teilentgeltlichen Betriebsaufgabe" sind die Grundsätze der sog. Einheitstheorie nicht anzuwenden.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde im Streitjahr 1997 mit ihrem im Folgejahr verstorbenen Ehemann (E) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. E war zunächst Mehrheitsgesellschafter und seit März 1997 Alleingesellschafter der ... GmbH, ... (GmbH). Weitere Gesellschafter der GmbH mit einer Beteiligung von je 10 % waren bis zu diesem Zeitpunkt die Söhne J und M. E war zudem alleiniger Eigentümer dreier, mit Büro- und Fabrikationsgebäuden sowie Montagehallen bebauter Grundstücke, die er an die GmbH verpachtete. Daneben erbrachte E Werbeleistungen ausschließlich für die GmbH.
- 2 Ab 1990 geriet die GmbH immer stärker in Ertrags- und Liquiditätsprobleme, bis sie zum 31. Dezember 1996 einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von rd. 2,1 Mio. DM auswies. E war aus Alters- und Gesundheitsgründen nicht mehr in der Lage, das Unternehmen zu sanieren. Nach einer Analyse des Unternehmens war zusätzliches Betriebskapital in Höhe von ca. 3 Mio. DM erforderlich. Die Gesellschafter planten daher die Übertragung des Unternehmens von E auf J und M. Hierzu entwickelte ein beauftragter Berater ein "Konzept zur Regelung der Unternehmensnachfolge und der Unternehmensfinanzierung", mit dem er sich Mitte April 1997 an die örtliche Kreissparkasse wandte. Nach ersten Gesprächen wurde das Finanzierungskonzept Mitte Oktober 1997 in einzelnen Details überarbeitet. Zur Finanzierung des für die Grundstücke und Geschäftsanteile beabsichtigten (Gesamt-)Kaufpreises von 3,1 Mio. DM sah das Konzept neben der Aufnahme normaler Kredite die Inanspruchnahme verschiedener Förderprogramme für Existenzgründer vor. Das von den Banken geforderte Eigenkapital von jeweils 150.000 DM sollte durch Zwischenkredite vorfinanziert und letztlich durch Rückschenkungen von E an J und M aus den Kaufpreiszahlungen erbracht werden. Ein Gutachten vom November 1996 ermittelte den Wert des Gewerbeanwesens mit 3,9 Mio. DM.
- 3 Nachdem die Banken die Finanzierung verbindlich zugesagt hatten, erstellte der Berater einen Zeitplan. Die Familienmitglieder wies er in erläuternden Schreiben darauf hin, die Einhaltung des Zeitplans sei aus steuerlichen Gründen sehr wichtig um sicherzustellen, dass der infolge der Grundstücksveräußerung erzielte erhebliche Gewinn mit dem bei der Veräußerung der GmbH-Anteile entstehenden Verlust im Jahr 1997 saldiert werden könne.

- 4 Bis Ende des Streitjahres wurde das Konzept planmäßig umgesetzt. Bereits in einem ersten Schritt hatten J und M mit notariellem Vertrag vom 13. März 1997 ihre Geschäftsanteile an E für jeweils 1 DM veräußert. Mit notariellem Vertrag vom 9. Dezember 1997 veräußerte E sodann die Grundstücke an eine aus J und M bestehende GbR zum Kaufpreis von 3 Mio. DM. Tag der Besitzübergabe war der 15. Dezember 1997. Ihre Anteile am Kaufpreis überwiesen die Söhne am 22. Dezember 1997 auf das Betriebskonto des E. Dieser wiederum überwies am selben Tag einen Teilbetrag des Kaufpreises in Höhe von 2,33 Mio. DM mit dem Vermerk "Gesellschaftereinlage zur Gutschrift als Kapitalrücklage" auf das Bankkonto der GmbH. Einen weiteren Teilbetrag von rd. 70.000 DM verwendete E, um Bankverbindlichkeiten seines Einzelunternehmens zu begleichen. Von dem restlichen Kaufpreis in Höhe von 600.000 DM überwies er --jeweils mit dem Vermerk "Schenkung" als Verwendungszweck versehen-- einen Teilbetrag von 306.000 DM an seinen Sohn J und einen solchen von 294.000 DM an seinen Sohn M zurück.
- 5 Am 29. Dezember 1997 verkaufte E schließlich durch notariell beurkundeten Geschäftsanteilsübertragungsvertrag einen Geschäftsanteil an der GmbH in Höhe von 51.000 DM an J und einen Anteil von 49.000 DM an M. Der festgelegte Kaufpreis entsprach jeweils dem Nominalwert der Geschäftsanteile. Gleichzeitig trat E diese Anteile "mit Wirkung von heute, nicht jedoch bevor die Gesellschaftereinlage in Höhe von 2,33 Mio. DM [...] geleistet ist" an die Söhne ab. In dem Vertrag stellten die Vertragsparteien fest, dass Letzteres der Fall sei. Die Söhne überwiesen den Kaufpreis wiederum auf das betriebliche Bankkonto des Vaters. Gleichzeitig überwies dieser die Beträge von 49.000 DM und 51.000 DM jeweils mit dem Vermerk "Schenkung" an die Söhne zurück. Im Rahmen einer ebenfalls am 29. Dezember 1997 abgehaltenen Gesellschafterversammlung beschlossen J und M eine Kapitalerhöhung von 100.000 DM auf 500.000 DM. Hiervon übernahm J eine neue Stammeinlage von 204.000 DM, M eine solche in Höhe von 196.000 DM. Außerdem beriefen sie E als Geschäftsführer ab.
- 6 Im Einzelunternehmen des E wurden nach der Übertragung der Grundstücke und der Geschäftsanteile lediglich die noch laufenden Forderungen und Verbindlichkeiten abgewickelt.
- 7 In ihrer Einkommensteuererklärung 1997 behandelte die Klägerin die Veräußerung der Grundstücke und der GmbH-Anteile durch E als vollentgeltliche, laufende Geschäftsvorfälle und berücksichtigte bei der Gewinnermittlung einen außerordentlichen Aufwand hieraus in Höhe von 1.153.396,50 DM. Insgesamt ergab sich so ein Verlust bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.207.286 DM.
- 8 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) führte die Veranlagung zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durch. Im Rahmen einer Außenprüfung stellte die Prüferin die Einzelheiten und Hintergründe der Übertragungen fest. Sie gelangte zu der Auffassung, dass die Grundstücksveräußerung bei einem anzusetzenden Verkehrswert von 4 Mio. DM als teilentgeltlicher Vorgang zu werten und hierdurch die bestehende Betriebsaufspaltung beendet worden sei. Der Betriebsaufgabegewinn sei nach §§ 16, 34 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) begünstigt. Die Übertragung der GmbH-Anteile sei dagegen angesichts der von vornherein beabsichtigten Rückschenkung des Kaufpreises im Hinblick auf § 42 der Abgabenordnung (AO) als unentgeltlicher Vorgang anzusehen, so dass die erst im Anschluss an die zwangsweise Überführung ins Privatvermögen vorgenommene Einlage von 2,33 Mio. DM nicht berücksichtigungsfähig sei. Auf dieser Grundlage ermittelte die Prüferin einen begünstigten Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 2.076.603 DM sowie einen laufenden Verlust in Höhe von 53.889 DM.
- 9 Der gegen den vom FA erlassenen Änderungsbescheid eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Die Klage hatte teilweise Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, nach den Grundsätzen des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Gesamtplanrechtsprechung seien die Übertragungen der Grundstücke sowie der Geschäftsanteile als einheitlicher Vorgang zu werten. Bei der dann vorzunehmenden saldierenden Gesamtbetrachtung der Rechtsgeschäfte sei die Übertragung insgesamt teilentgeltlich erfolgt. Denn unter Berücksichtigung der Rückschenkungen von insgesamt 700.000 DM betrage die von den Söhnen tatsächlich aufgewandte Gegenleistung im Saldo lediglich 2,4 Mio. DM für das Gesamtunternehmen. Dahinstehen könne deshalb, ob der Verkehrswert des Grundbesitzes --wie vom FA angenommen-- mit 4 Mio. DM anzusetzen sei oder lediglich --wie von der Klägerin vorgetragen-- 3 Mio. DM betrage. Die Rückschenkungen seien von vornherein geplant gewesen, so dass insoweit entweder ein Scheingeschäft i.S. des § 41 Abs. 2 Satz 1 AO oder aber eine missbräuchliche Gestaltung gemäß § 42 Satz 1 AO vorliege. Da der letztlich gezahlte Kaufpreis von 2,4 Mio. DM den Buchwert des übertragenen Vermögens nicht überschreite, sei insgesamt von den Rechtsfolgen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung (§ 7 Abs. 1 der für das Streitjahr geltenden Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--) auszugehen. Bei E sei deshalb weder ein Veräußerungsgewinn noch ein Veräußerungsverlust entstanden.

- 10** Gegen das FG-Urteil wenden sich sowohl das FA als auch die Klägerin mit der Revision wegen Verletzung materiellen Rechts.
- 11** Das FA macht geltend:
- 12** Entgegen der Würdigung des FG und der Ansicht der Klägerin seien die im Dezember 1997 zwischen E, J und M abgeschlossenen Geschäfte für die steuerliche Würdigung nicht zusammenzufassen. Dem Handeln der Vertragsparteien habe zweifellos ein "Gesamtplan" im Sinne eines vorgefassten Konzepts zugrunde gelegen. Dieses Konzept führe aber nicht zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung, da es den Parteien auf die einzelnen Teilschritte gerade angekommen sei. Erst durch die im ersten Schritt erfolgte Grundstücksveräußerung habe E über die nötigen finanziellen Mittel verfügt, um der GmbH den Betrag von 2,33 Mio. DM zuführen zu können. Auf diese Weise hätten die Parteien zum einen vor der Anteilsübertragung auf J und M die bilanzielle Überschuldung der GmbH beseitigen, zum anderen aber auch bei E einen Verlust zur Kompensation der bei der Grundstücksübertragung aufgedeckten stillen Reserven generieren wollen.
- 13** Der Grundstückskaufvertrag und der Anteilsübertragungsvertrag seien somit steuerlich voneinander getrennt zu beurteilen. Die Grundstücksveräußerung habe mithin zunächst zu einer zwangsweisen Beendigung der bis dahin bestehenden Betriebsaufspaltung und deshalb zu einer Überführung der GmbH-Anteile in das Privatvermögen geführt. Zwar habe die von E vorgenommene Einzahlung in die Kapitalrücklage zu nachträglichen Anschaffungskosten seiner Beteiligung geführt. Da er seine GmbH-Anteile aber nicht an seine Söhne veräußert, sondern --bedingt durch die von vornherein beabsichtigte Rückschenkung des Kaufpreises-- unentgeltlich übertragen habe, komme es vorliegend nicht zu einer (weiteren) Verlustrealisierung.
- 14** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 15** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 26. September 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2006 dergestalt zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 1.600.346,65 € gemindert werden, sowie die Revision des FA zurückzuweisen.
- 16** Zur Begründung macht die Klägerin geltend:
- 17** (1) Die Revision des FA sei unbegründet, da dieses die Reichweite der Gesamtplanrechtsprechung verkenne. Gesamtziel sei gewesen, das Unternehmen (Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft) auf die nächste Generation "fortführungsfähig" zu übertragen. Durch die Aufteilung in Teilakte hätten die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Existenzgründungsförderprogramme geschaffen werden sollen. Die Vorgehensweise sei von Anfang an geplant gewesen, die Teilschritte seien in einem engen zeitlichen Zusammenhang verwirklicht worden. Gegen einen Gesamtplan spreche auch nicht die von den Beteiligten gewünschte zeitliche Abfolge. Es sei dem Gesamtplan vielmehr gerade immanent, die einzelnen Teilschritte für die steuerliche Behandlung zusammenzuziehen und als einheitlichen Schritt zu beurteilen. Vorliegend führe das gesamtplanerische Handeln deshalb dazu, dass die einzelnen Teilschritte steuerrechtlich nicht isoliert, sondern in saldierender Betrachtung --als einheitlicher Übertragungsvorgang-- zu würdigen seien. Hieraus ergebe sich auch, dass die GmbH-Anteile entgegen der Auffassung des FG bis zu ihrer Übertragung zum Betriebsvermögen des E gehört hätten. Die Anwendung der Gesamtplangrundsätze --und damit die Würdigung der Teilschritte als einheitlichen Vorgang-- schließe auch nicht aus, die Zuzahlung in die Kapitalrücklage der GmbH als nachträgliche Anschaffungskosten anzuerkennen, da die Anteilsübertragung zivilrechtlich der Einzahlung nachgefolgt sei.
- 18** (2) Im Hinblick auf die teilweise Rückschenkung des Kaufpreises liege weder ein Scheingeschäft noch ein Gestaltungsmissbrauch vor. Die Veräußerung der Grundstücke und Geschäftsanteile sei vielmehr entsprechend der Vereinbarungen steuerlich anzuerkennen, so dass insbesondere eine entgeltliche --verlustrealisierende-- Geschäftsanteilsübertragung gegeben sei. Ein Scheingeschäft liege schon deshalb nicht vor, weil die Beteiligten die Verträge gewollt hätten und dementsprechend Eigentum übergegangen sei. Es sei aber auch kein Gestaltungsmissbrauch gegeben, weil es nicht um die "Vermeidung einer wirtschaftlichen Belastung" gegangen sei. Insbesondere gehe es vorliegend um die Betrachtung des Veräußerers, bei dem durch die teilweise Rückschenkung des Kaufpreises kein Aufwand rückgängig gemacht werden sollte.
- 19** (3) Auch die BFH-Rechtsprechung habe anerkannt, dass ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Betriebsaufgabe einzelne nicht veräußerte Wirtschaftsgüter in seinem Restbetriebsvermögen halten könne und sie nicht zwingend

ins Privatvermögen überführen müsse, so dass es trotz der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den GmbH-Anteilen nicht zu einer "Zwangsprivatisierung" dieser Anteile gekommen sei.

- 20** (4) Selbst bei Annahme einer Betriebsaufgabe sei der Aufgabegewinn nach den Grundsätzen der sog. Einheitstheorie zu ermitteln, da die Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG als Betriebsveräußerung gelte. Zudem handele es sich bei der Vermietung der Grundstücke um einen Teilbetrieb, so dass auch deswegen bei deren teilentgeltlicher Veräußerung die sog. Einheitstheorie anzuwenden sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 21** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Streitfall zu Unrecht von einer einheitlichen Betriebsübertragung i.S. des § 7 Abs. 1 EStDV ausgegangen; die Veräußerung der Grundstücke hat vielmehr zur Beendigung der bestehenden Betriebsaufspaltung und damit zu einer tarifbegünstigten Betriebsaufgabe gemäß §§ 16 Abs. 3, 34 EStG geführt (dazu unter 1.). Die Sache ist insoweit nicht spruchreif, weil das FG --aus seiner Sicht zu Recht-- keine Feststellungen zur Höhe der in den Grundstücken ruhenden stillen Reserven getroffen hat (dazu unter 2.). Die sich anschließende Geschäftsanteilsübertragung erfolgte unentgeltlich, so dass kein Veräußerungsverlust gemäß § 17 EStG entstehen konnte (dazu unter 3.).
- 22** 1. Die Grundstücksveräußerung hat zur Beendigung der bestehenden Betriebsaufspaltung und damit zu einer nach §§ 16 Abs. 3, 34 EStG begünstigten Betriebsaufgabe geführt.
- 23** a) Zutreffend gehen die Beteiligten davon aus, dass die Verpachtung der im Alleineigentum des E stehenden Grundstücke an die von ihm beherrschte GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gewerblicher Natur war. Die entsprechenden Voraussetzungen (hierzu allgemein z.B. BFH-Urteil vom 26. Januar 1989 IV R 151/86, BFHE 156, 138, BStBl II 1989, 455; Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl., § 15 Rz 808 ff., m.w.N.) in Gestalt personeller und sachlicher Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft, waren im Streitjahr bis zum 15. Dezember 1997 gegeben.
- 24** aa) Liegen die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung, sondern eine gewerbliche Betätigung. Zum Einzelunternehmen des E gehörten sowohl die der GmbH zur Nutzung überlassenen Grundstücke als notwendiges Betriebsvermögen als auch die ihm als Besitzunternehmer gehörenden Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft (vgl. BFH-Urteile vom 14. September 1999 III R 47/98, BFHE 190, 315, BStBl II 2000, 255, unter II.1.; vom 21. Juni 2001 III R 27/98, BFHE 196, 59, BStBl II 2002, 537, unter II.A.2.).
- 25** bb) Entfallen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung, führt dies nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig zur Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG) und damit zur Versteuerung der in den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven (z.B. BFH-Urteil vom 25. August 1993 XI R 6/93, BFHE 172, 91, BStBl II 1994, 23, m.w.N.). Zu einer Betriebsaufgabe durch Beendigung der Betriebsaufspaltung kommt es bspw., wenn sämtliche vom Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft verpachteten Wirtschaftsgüter veräußert und infolgedessen fortan keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr überlassen werden. Das bisherige Betriebsvermögen wird dann, soweit es sich noch im Eigentum des Besitzunternehmers befindet, aus rechtlichen Gründen zu Privatvermögen. Letzteres gilt entgegen einer noch im Streitjahr --unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 24. März 1959 I 205/57 U (BFHE 69, 72, BStBl III 1959, 289)-- in der Literatur vertretenen Ansicht (z.B. Brandmüller, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl., Teil G 26 u. 55; zum damaligen Meinungsstand vgl. Patt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1997, 807) auch für die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft (so nunmehr fast allg. Meinung; vgl. Senatsentscheidung vom 22. September 1999 X B 47/99, BFH/NV 2000, 559; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 865; Gluth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 838; Blümich/Bode, § 15 EStG Rz 647; Reiß in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 15 Rz 115; Bitz in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 15 Rz 420; Patt, DStR 1997, 807; a.A. Söffing/Micker, Die Betriebsaufspaltung, 5. Aufl., Rz 1669).
- 26** b) Bei Anwendung dieser Grundsätze führte die Veräußerung der Grundstücke im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. hierzu Senatsurteil vom 15. März 2005 X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292) mit dem

Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten am 15. Dezember 1997 zur Beendigung der Betriebsaufspaltung und damit zur Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG). Von diesem Zeitpunkt an wurden von E keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr an die GmbH überlassen.

- 27** aa) Die Geschäftsanteile an der GmbH blieben entgegen der Ansicht der Klägerin nicht bereits deshalb Betriebsvermögen, weil E neben der Verpachtung der Grundstücke auch ansonsten gewerblich tätig war. Denn das FG hat für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die Werbe- und Marketingtätigkeit des E spätestens mit der Übertragung der Grundstücke beendet gewesen sei.
- 28** bb) Auch die beabsichtigte Übertragung der Anteile nur wenige Tage nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Grundstücken führte nicht zu ihrer fortbestehenden Verhaftung als Betriebsvermögen. Zwar hat der IV. Senat des BFH in der Entscheidung vom 20. Januar 2005 IV R 14/03 (BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395) --wie von der Klägerin geltend gemacht-- Veräußerungen in einem Zeitraum von bis zu 19 Monaten als einen --für eine Betriebsaufgabe erforderlichen-- einheitlichen Vorgang angesehen. In dem der Entscheidung in BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395 zugrunde liegenden Sachverhalt wurden bei gegebener Betriebsaufspaltung die der Betriebsgesellschaft überlassenen Grundstücke indes --anders als im Streitfall-- nach und nach veräußert. Bis zur Veräußerung des letzten Grundstücks bestand dort die Betriebsaufspaltung deshalb fort. Demgegenüber war die Betriebsaufspaltung im Streitfall --wie vorstehend ausgeführt-- mit der Veräußerung aller Grundstücke en bloc am 15. Dezember 1997 beendet.
- 29** cc) Entgegen der Ansicht der Klägerin waren die GmbH-Anteile schließlich nicht unter dem Aspekt des "Restbetriebsvermögens" weiter ertragsteuerlich verhaftet. Die von ihr angeführte BFH-Rechtsprechung ist zu anderen Konstellationen ergangen und daher nicht einschlägig.
- 30** Die Urteile vom 14. Februar 1978 VIII R 158/73 (BFHE 124, 447, BStBl II 1979, 99), vom 4. April 1989 X R 49/87 (BFHE 156, 214, BStBl II 1989, 606) und vom 30. Januar 2002 X R 56/99 (BFHE 197, 535, BStBl II 2002, 387) betreffen das weitere rechtliche Schicksal eines Geschäfts- oder Firmenwerts im Anschluss an eine Betriebsaufgabe und sind deshalb ohne Bedeutung für den Streitfall. In diesen Entscheidungen wird maßgeblich darauf abgestellt, dass ein Geschäfts- oder Firmenwert nicht "privatisierbar", außerhalb eines Betriebsvermögens also nicht denkbar sei. Dies ist bei einer GmbH-Beteiligung --wie § 17 EStG deutlich zeigt-- ersichtlich anders.
- 31** Im BFH-Urteil vom 1. August 2007 XI R 47/06 (BFHE 218, 509, BStBl II 2008, 106) ist zwar vom "Restbetriebsvermögen" die Rede. Dort ging es indes um einen Steuerberater, der seinen Mandantenstamm im Wesentlichen veräußerte und einige wenige Mandate zurückbehielt, seine Kanzlei also --wenn auch in einem erheblich verkleinerten Umfang-- fortführte. Die Verwendung des Begriffs des "Restbetriebsvermögens" diente dort letztlich dazu, die Bildung einer Ansparabschreibung nicht allein deshalb auszuschließen, weil der Steuerpflichtige "seinen Betrieb" bereits tarifbegünstigt veräußert hatte.
- 32** Anders als bei den BFH-Urteilen vom 9. November 1999 II R 45/97 (BFH/NV 2000, 686) und vom 4. Dezember 2012 VIII R 41/09 (BFHE 239, 437), die einen "automatischen" Übergang von Forderungen ins Privatvermögen im Fall einer Betriebsveräußerung verneinen und insoweit eine ausdrückliche Entnahme fordern, lag im Streitfall eine Betriebsaufspaltung vor. Der Wegfall deren tatbestandlicher Voraussetzungen ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine der Konstellationen, in denen die Aufgabehandlung durch einen Rechtsvorgang ersetzt wird. Kommt es aber ausnahmsweise auch ohne Aufgabehandlung zu einer Aufgabe des Betriebs, geht alles, was nicht veräußert wird, in diesem besonderen Fall "automatisch" ins Privatvermögen über.
- 33** c) Die Rechtsfolgen der Betriebsaufgabe können nicht durch die Anwendung der Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung des BFH verhindert werden. Zu Unrecht ist das FG im Streitfall deshalb von einer einheitlichen unentgeltlichen Betriebsübertragung i.S. des § 7 Abs. 1 EStDV ausgegangen.
- 34** aa) Nach den Grundsätzen der Vertragsfreiheit ist der Einzelne prinzipiell frei, sowohl über den Abschluss als auch über die inhaltliche Gestaltung schuldrechtlicher Verträge eigenverantwortlich zu entscheiden (vgl. Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 72. Aufl., Einf vor § 145 Rz 7). Demgemäß ist auch --bis zur Grenze missbräuchlicher Gestaltungen (§ 42 AO)-- die vertragliche Einigung von Angehörigen darüber, mehrere Vermögensgegenstände nicht insgesamt teilentgeltlich zu übertragen, sondern sie zum Teil zu fremdüblichen Bedingungen zu veräußern, zum anderen Teil hingegen zu verschenken, ertragsteuerrechtlich zu respektieren (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194). Ebenso obliegt es der Entscheidung des Steuerpflichtigen, eine betriebliche Einheit insgesamt oder die jeweiligen Wirtschaftsgüter einzeln zu übertragen.

- 35** bb) Ein Gesamtplan im Sinne der Rechtsprechung des BFH ist regelmäßig dadurch gekennzeichnet, dass ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans "künstlich" zerlegt wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustandes fördern (Senatsurteil vom 9. November 2011 X R 60/09, BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638, unter II.2.d aa, m.w.N.). 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; die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion (Senatsurteil in BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638, m.w.N.). Der Gesamtplan ist somit von dem "Plan in Einzelakten" zu unterscheiden. Letzterer ist auch dann kein Gesamtplan, wenn die Einzelakte auf einem vorab erstellten Konzept beruhen.
- 36** cc) Im Streitfall handelt es sich um einen solchen "Plan in Einzelakten".
- 37** (1) E hat sich bewusst gegen die Übertragung seines Betriebs als Ganzes und vielmehr für die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern --zunächst der drei Grundstücke und nachfolgend der Geschäftsanteile-- entschieden. Ausweislich des zugrunde liegenden Konzepts sollten die durch die Grundstücksübertragung realisierten stillen Reserven mit dem Verlust aus der Anteilsübertragung kompensiert werden. Entsprechend drang der Berater auf die strikte Einhaltung der Reihenfolge der einzelnen Schritte im Rahmen des aufgestellten Zeitplans.
- 38** (2) Die vorherige Veräußerung der Grundstücke und die sich daran anschließende Verwendung des Verkaufserlöses als Kapitaleinlage in die GmbH waren unverzichtbare Teilschritte mit eigenständiger Funktion. Denn es kam den Vertragsparteien auf das wirtschaftliche Ergebnis der Grundstücksveräußerung und die Nutzung des Veräußerungserlöses gerade an. Die Verwendung des Veräußerungserlöses (teils als Zuführung in die Kapitalrücklage der GmbH mit der Folge nachträglicher Anschaffungskosten der Beteiligung, teils als Rückschenkung an die Erwerber, um diesen die für die weiteren Schritte erforderlichen finanziellen Mittel zu verschaffen) war ausdrücklich ein wesentlicher Bestandteil des Konzepts.
- 39** (3) Allein der Umstand, dass die Einzelwirtschaftsgüter in unmittelbarer zeitlicher Nähe zueinander übertragen wurden, führt noch nicht zu der vom FG angenommenen --und von der Klägerin im Nachhinein gewünschten-- Verklammerung zu einem einheitlich zu würdigenden Geschehen. Die Rechtsfigur des Gesamtplans erlaubt nicht, einen tatsächlichen Plan in Einzelakten aus lediglich steuerlichen Gründen als Gesamtplan zu erfassen. Vielmehr ist der regelmäßige Anwendungsbereich der Gesamtplanrechtsprechung dadurch gekennzeichnet, dass zu prüfen ist, ob eine steuerliche Vergünstigung zu versagen ist, wenn zwar formal deren Voraussetzungen erfüllt sind, dies aber nur durch künstliche, nämlich rein steuerlich motivierte Aufspaltung in Einzelakte erreicht wird.
- 40** (4) Dies gilt insbesondere auch im Anwendungsbereich der §§ 16, 34 EStG. Die Gesamtplanrechtsprechung dient hier ausschließlich der Verwirklichung des Zwecks der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG, nämlich die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen (BFH-Urteil in BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395, unter 3.b). Dementsprechend wird aufgrund der Gesamtplanrechtsprechung die Anwendung der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG versagt, wenn es deshalb nicht zu der zusammengeballten Realisierung kommt, weil kurz vor einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der in ihnen ruhenden stillen Reserven übertragen werden (BFH-Urteil in BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395). Umgekehrt ist es hingegen nach diesem Urteil für die Gewährung der Tarifbegünstigung unschädlich, wenn zwar auf der Grundlage eines Gesamtplans eine wesentliche Betriebsgrundlage zu Buchwerten in einen anderen Teilbetrieb überführt, die darin enthaltenen stillen Reserven aber infolge des Gesamtplans gleichwohl in zeitlichem Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe des anderen Teilbetriebs realisiert werden. Die Gesamtplanrechtsprechung führt nach dem vorstehend genannten BFH-Urteil aber nicht dazu, dass die stillen Reserven der zuvor aus dem Teilbetrieb herausgelösten wesentlichen Betriebsgrundlage in die Tarifbegünstigung einbezogen werden. Insoweit bleibt es vielmehr bei dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt der Realisierung eines laufenden Gewinns (vgl. BFH-Urteil in BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395, unter 3.b). Die im Bereich der §§ 16, 34 EStG vorzunehmende "Gesamtbetrachtung" führt mithin von vornherein nicht zu der von dem FG vorgenommenen "saldierenden Betrachtung" der Einzelakte.
- 41** 2. Die von der Vorinstanz festgestellten Tatsachen erlauben keinen sicheren Schluss, ob die Ermittlung des Aufgabegewinns durch das FA zutreffend ist.
- 42** a) Der Aufgabegewinn ist nach § 16 Abs. 3 Sätze 2 und 3 i.V.m. Abs. 2 EStG zu ermitteln. Hiernach ist zunächst die Summe der Veräußerungserlöse der im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußerten Wirtschaftsgüter sowie der gemeine Wert der nicht veräußerten, in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter zu ermitteln; dieser Betrag ist dem Buchwert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gegenüberzustellen. Der

Unterschied zwischen diesen Werten --abzüglich etwaiger Aufgabe- und Veräußerungskosten-- ergibt den Aufgabegewinn (z.B. BFH-Urteile vom 2. Februar 1990 III R 173/86, BFHE 159, 505, BStBl II 1990, 497; vom 10. September 1991 VIII R 26/87, BFH/NV 1992, 232).

- 43** b) Werden im Rahmen der Aufgabe des Betriebs einzelne Wirtschaftsgüter --wie im Streitfall die drei Grundstücke-- teilentgeltlich veräußert, so führt dieser Vorgang insoweit zu einer vollständigen Realisierung der stillen Reserven: Soweit der Erwerber eine Gegenleistung erbracht hat, sind die stillen Reserven durch Veräußerung und im Übrigen durch Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) aufgedeckt worden (vgl. BFH-Urteil vom 29. Oktober 1991 VIII R 51/84, BFHE 166, 431, BStBl II 1992, 512, unter III.; BFH-Beschluss vom 4. April 2006 IV B 12/05, BFH/NV 2006, 1460; siehe auch den Vorlagebeschluss vom 10. April 2013 I R 80/12, BFHE 241, 483, Rz 22; Rapp in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 16 Rz 76 a.E.).
- 44** aa) Anders als die Klägerin meint, kann die sog. Einheitstheorie bei einer "teilentgeltlichen Betriebsaufgabe", wie sie im Streitfall gegeben ist, keine Anwendung finden.
- 45** (1) Die sog. Einheitstheorie ist für die teilentgeltliche (Teil-)Betriebsveräußerung entwickelt worden, um den Normenwiderstreit zwischen § 16 EStG und § 7 Abs. 1 EStDV (jetzt § 6 Abs. 3 EStG) aufzulösen, da diese prinzipiell in den Anwendungsbereich beider Vorschriften fällt (vgl. hierzu auch BFH-Urteile vom 10. Juli 1986 IV R 12/81, BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811, und vom 18. September 2013 X R 42/10, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2013, 2006). Sie wird damit gerechtfertigt, dass bei der Veräußerung eines Betriebs oder einer betrieblichen Untereinheit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber übertragen werden und die betriebliche Einheit erhalten bleibt. Die steuerliche Verstrickung der stillen Reserven ist gesichert, da in Fällen der teilentgeltlichen Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs anerkannt ist, dass die sog. Einheitstheorie nicht nur für den Veräußerer, sondern auch für den Erwerber gilt (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 39, m.w.N.). Infolgedessen bleiben die aufgrund der Anwendung der sog. Einheitstheorie teilweise nicht realisierten stillen Reserven --wenn auch bei einem anderen Steuerpflichtigen-- steuerverstrickt.
- 46** (2) Diese lückenlose steuerliche Verstrickung der stillen Reserven kann die sog. Einheitstheorie demgegenüber im Falle einer teilentgeltlichen Betriebsaufgabe nicht gewährleisten. Folge einer Betriebsaufgabe ist die Beendigung der Zusammenfassung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen als einheitlicher Betrieb. Die einzelnen Wirtschaftsgüter gehen entweder ins Privatvermögen des Betriebsinhabers über oder werden an einen Erwerber veräußert, der diese Wirtschaftsgüter privat oder betrieblich nutzt. Bei einer möglichen Anwendung der sog. Einheitstheorie ist nicht in jedem Falle sichergestellt, dass die bei einer teilentgeltlichen Betriebsaufgabe insoweit (noch) nicht aufgedeckten stillen Reserven bei einem späteren Erwerber nachzuversteuern wären: Würden z.B. im Zuge einer Betriebsaufgabe Grundstücke teilentgeltlich auf einen Erwerber übertragen, der diese privat nutzt, müsste weder der Veräußerer sämtliche stillen Reserven versteuern noch käme es --vorbehaltlich des § 23 EStG-- zu einer Nachversteuerung bei dem privaten Erwerber.
- 47** (3) Der fehlenden Anwendbarkeit der sog. Einheitstheorie im Falle einer unentgeltlichen Betriebsaufgabe steht nicht entgegen, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung deren Anwendbarkeit bei einer teilentgeltlichen (Teil-)Betriebsveräußerung auf den Wortlaut des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG gestützt hat und gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG die Aufgabe eines Gewerbebetriebs auch als Veräußerung gilt. Grund ist, dass § 16 Abs. 2 EStG bei einer Betriebsaufgabe nicht zum Tragen kommt, soweit § 16 Abs. 3 EStG --wie in den Sätzen 6 bis 8-- eigenständige Regelungen enthält, wie der Aufgabegewinn zu berechnen ist.
- 48** bb) Die teilentgeltliche Grundstücksübertragung führt auch nicht als teilentgeltliche Teilbetriebsveräußerung zur Anwendung der Einheitstheorie. Dabei kann der Senat offenlassen, ob die Grundstücksvermietung überhaupt einen Teilbetrieb darstellte (hierzu vgl. z.B. Senatsurteil vom 4. Juli 2007 X R 49/06, BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772). Eine Teilbetriebsveräußerung hätte indes vorausgesetzt, dass die --die Gewerblichkeit erst begründenden-- GmbH-Anteile zusammen mit den Grundstücken veräußert worden wären (vgl. Senatsurteile in BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772, und vom 4. Juli 2007 X R 44/03, BFH/NV 2007, 2093).
- 49** cc) Dem stehen die BFH-Urteile vom 21. Juni 2012 IV R 1/08 (BFHE 237, 503) und vom 19. September 2012 IV R 11/12 (BFHE 239, 76) nicht entgegen, da sie zu spezifischen Fragestellungen bei der teilentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Rahmen (fortbestehender) Mitunternehmenschaften ergangen sind. Hiermit ist der vorliegende Fall einer teilentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufgabe nicht vergleichbar.
- 50** c) Im Streitfall ist die Übertragung der Grundstücke bereits deshalb nur teilentgeltlich, weil der von den Parteien

formal vereinbarte Kaufpreis von 3 Mio. DM aufgrund der von Anfang an geplanten teilweisen Rückschenkung im Ergebnis mit 2,4 Mio. DM anzusetzen ist.

- 51** aa) Anschaffungskosten eines Erwerbers als Gegenstück zum Veräußerungserlös des Veräußerers setzen Aufwendungen voraus, die tatsächlich eine Veränderung der Rechtslage bewirkt haben und nicht der privaten Lebensführung zuzuordnen sind (vgl. Senatsurteil vom 22. April 1998 X R 163/94, BFH/NV 1999, 24). Nach Sinn und Zweck des steuerrechtlichen Begriffs der Anschaffungskosten ist weniger auf die formalen Erklärungen als auf den mit ihnen bewirkten wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen (z.B. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1993 X R 86/89, BFHE 174, 45, BStBl II 1994, 451). Dies gilt insbesondere dann, wenn die formalen Erklärungen ein Bündel von Willenserklärungen sind, die auf ganz oder teilweise einander widersprechende gegenläufige Rechtsfolgen abzielen und sich insoweit in ihrer Wirkung aufheben (vgl. Senatsurteile in BFHE 174, 45, BStBl II 1994, 451; vom 16. März 1988 X R 27/86, BFHE 153, 46, BStBl II 1988, 629 zu § 42 AO). Deshalb liegen beispielsweise keine Anschaffungskosten und korrespondierend kein Veräußerungserlös vor, wenn
- der Veräußerer aus privaten Gründen auf die Entrichtung des Entgelts verzichtet hat (BFH-Urteile in BFHE 174, 45, BStBl II 1994, 451; vom 20. Dezember 1990 XI R 4/86, BFH/NV 1991, 384; vom 30. Januar 1991 XI R 6/84, BFH/NV 1991, 453),
 - eine Geldzahlung wieder an den Berechtigten zurückfließt (BFH-Urteil vom 26. Juni 1991 XI R 5/85, BFH/NV 1992, 24),
 - bei Abschluss eines Grundstückskaufvertrages zwischen Angehörigen zugleich die (Rück-)Schenkung des Kaufpreises vereinbart ist (BFH-Urteil vom 27. Oktober 2005 IX R 76/03, BFHE 212, 360, BStBl II 2006, 359).
- 52** bb) Vor diesem Hintergrund ist die Würdigung des FG, aufgrund der von vornherein geplanten Rückschenkungen sei letztlich nur ein Veräußerungspreis in Höhe von 2,4 Mio. DM anzusetzen, revisionsrechtlich im Ergebnis nicht zu beanstanden.
- 53** (1) Es ist unstreitig, dass die teilweise Rückschenkung an die Söhne des für die Grundstücksübertragung formal vereinbarten Kaufpreises von 3 Mio. DM von vornherein feststand, weil diese die zurückgeschenkten Mittel zur Ablösung der Zwischenkredite sowie für Investitionen in die GmbH benötigten, sich den für den Grundbesitz vereinbarten Kaufpreis von 3 Mio. DM also letztlich gar nicht "leisten" konnten. Tatsächlich sind dem Plan entsprechend noch am Tag der Kaufpreiszahlung 306.000 DM an J und 294.000 DM an M zurückgeflossen. Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat deshalb wiederum bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) wäre es auch ohne die vereinbarten Rückschenkungen möglich gewesen, die geförderten Darlehen zu erhalten. Sonstige wirtschaftlich oder anderweitig beachtliche nichtsteuerliche Gründe für die von den Beteiligten gewählte Gestaltung des Hin- und Herüberweisens sind nicht ersichtlich.
- 54** (2) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der Grundstückskaufvertrag nicht bereits deshalb in der vereinbarten Form der steuerrechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen, weil die Beteiligten den Übergang des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums wollten. Dieser Wille steht nicht in Frage. Fraglich ist allein der Wille der Beteiligten, welchen Betrag J und M für den Erwerb aufwenden sollten. Insoweit erachtet der Senat die Würdigung des FG, bei der gebotenen Gesamtschau des Grundstückskaufvertrags und der Rückschenkungen liege nur in Höhe des bei E verbliebenen und von ihm sodann verwendeten Betrags von 2,4 Mio. DM ein Kaufpreis vor, nicht nur als möglich --was für die Bindung des Revisionsgerichts bereits ausreichen würde--, sondern als zutreffend.
- 55** (3) Fehl geht der Einwand der Klägerin, vorliegend gehe es allein um die Beurteilung des Veräußerers, bei dem keine mit einem Aufwand verbundene wirtschaftliche Belastung rückgängig gemacht worden sei. Anschaffungskosten auf der einen Seite und Veräußerungspreis auf der anderen Seite entsprechen sich. Insoweit kann es nicht zu einer unterschiedlichen Beurteilung kommen. Entscheidend ist allein, was der Erwerber aufwendet und was dementsprechend beim Veräußerer "ankommt" bzw. verbleibt. In Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung war dies im Streitfall nicht der formal vereinbarte Kaufpreis von 3 Mio. DM, sondern lediglich der Betrag von 2,4 Mio. DM.
- 56** d) Der Senat kann nicht beurteilen, ob der von E, J und M vereinbarte Kaufpreis in Höhe von 3 Mio. DM der Berechnung des Veräußerungsgewinns zugrunde gelegt werden kann. Hierzu hat das FG --aus seiner Sicht zu Recht-- bislang keine Feststellungen getroffen.

- 57** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Verträge zwischen nahen Angehörigen ertragsteuerrechtlich nur maßgeblich, wenn die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sind, ihre Gestaltung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und sie auch tatsächlich durchgeführt werden (Senatsurteil in BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638, m.w.N.). Entscheidend ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Dabei kann einzelnen dieser Punkte je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen. Dementsprechend schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34). Allerdings sind an den Nachweis, dass es sich um ein ernsthaftes Vertragsverhältnis handelt, um so strengere Maßstäbe anzulegen, je mehr die Umstände auf eine private Veranlassung deuten (z.B. BFH-Urteil vom 7. Mai 1996 IX R 69/94, BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196).
- 58** Die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz (BFH-Urteil vom 26. Juni 1996 X R 155/94, BFH/NV 1997, 182, m.w.N.).
- 59** Ergibt die Überprüfung der getroffenen Vereinbarungen die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung, so ist darin im Allgemeinen auch bei nahestehenden Personen ein Indiz für die Abwägung der Leistungen nach kaufmännischen Gesichtspunkten zu erblicken, sofern nicht besondere Umstände vorliegen, die eine solche Annahme ausschließen (BFH-Urteil vom 24. Oktober 1978 VIII R 172/75, BFHE 126, 282, BStBl II 1979, 135). Stehen Leistung und Gegenleistung nach objektiven Kriterien in einem erkennbaren Missverhältnis, spricht bei Verträgen unter nahen Angehörigen eine Vermutung für die Teilentgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts (vgl. BFH-Urteil vom 7. März 1995 VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693, unter II.2.b). Andererseits ist es --auch für die Annahme eines voll entgeltlichen Geschäfts-- nicht erforderlich, dass Leistung und Gegenleistung gleichwertig sind. Eine annähernde Übereinstimmung der Wertverhältnisse genügt, wenn sich die Vertragsbeteiligten subjektiv vom Gedanken des entgeltlichen Leistungsaustausches leiten ließen (BFH-Beschluss vom 31. Mai 2005 VIII B 67/96, BFH/NV 2005, 2178, m.w.N.).
- 60** bb) Im zweiten Rechtsgang wird das FG deshalb zu prüfen haben, ob der vereinbarte Kaufpreis von 3 Mio. DM eine wie unter fremden Dritten nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogene Gegenleistung darstellt und deshalb --wenn er denn tatsächlich in voller Höhe entrichtet worden wäre-- anzusetzen wäre. Dabei wird das FG insbesondere der Frage nachzugehen haben, ob der Ansatz der 3 Mio. DM letztlich aus dem bestehenden Finanzierungsbedarf zur Sanierung der GmbH und den Finanzierungsmöglichkeiten der Söhne resultierte oder aber ob tatsächlich Gründe vorlagen, die auch gegenüber einem fremden Käufer zu einem Abweichen von dem Verkehrswert, der in dem von den Parteien im November 1996 eingeholten Gutachten ermittelt wurde, geführt hätte. Kommt das FG zu dem Schluss, der von den Parteien formal vereinbarte Kaufpreis in Höhe von 3 Mio. DM wäre auch unter fremden Dritten angemessen gewesen, so ist dieser für die Ermittlung des Aufgabegewinns anzusetzen. Andernfalls bestimmen sich die aufgedeckten stillen Reserven unter Heranziehung der kaufmännisch ermittelten tatsächlichen Werte der Grundstücke (gemeiner Wert, § 9 des Bewertungsgesetzes - hierzu vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15. Februar 2001 III R 20/99, BFHE 195, 166, BStBl II 2003, 635; vom 1. April 1998 X R 150/95, BFHE 186, 70, BStBl II 1998, 569).
- 61** 3. Die im Anschluss an die Betriebsaufgabe vorgenommene Geschäftsanteilsübertragung war unentgeltlich und konnte daher weder zu einer Gewinnrealisierung nach § 17 EStG noch zu einem einkommensteuerrechtlich relevanten Verlust führen.
- 62** a) Da die GmbH-Anteile mit Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung am 15. Dezember 1997 zwangsläufig Privatvermögen des E geworden waren, beurteilt sich die am 29. Dezember 1997 vorgenommene Anteilsübertragung nach § 17 EStG.
- 63** b) Die Zuführung des Betrags in Höhe von 2,33 Mio. DM in die Kapitalrücklage der GmbH führte als verdeckte Einlage zwar zu nachträglichen Anschaffungskosten des E auf seine Beteiligung (vgl. hierzu Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 17 Rz 164). § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG setzt indes eine Veräußerung voraus, d.h. eine Übertragung von Anteilen gegen Entgelt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27. Juli 1988 I R 147/83, BFHE 155, 52, BStBl II 1989, 271). Eine Übertragung von Anteilen ohne jede Gegenleistung ist keine Veräußerung i.S. des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 17. Juli 1980 IV R 15/76, BFHE 131, 329, BStBl II 1981, 11, und vom 21. Oktober 1999 I R 43, 44/98, BFHE 190, 377, BStBl II 2000, 424).
- 64** c) Bei dem Geschäftsanteilsübertragungsvertrag kann nicht von einem entgeltlichen --oder wenigstens teilentgeltlichen-- Vorgang ausgegangen werden, da der gesamte formal vereinbarte Kaufpreis --wie von den Parteien von Anfang an geplant-- noch am Tag der Zahlung an die Söhne in voller Höhe zurückgeflossen ist.

Wirtschaftlich betrachtet ist dies als ein einheitlicher Vorgang anzusehen, so dass die formal als Kaufpreiszahlung bezeichnete, nur als kurzfristig gewollte Vermögensverschiebung neutralisiert wird. Insoweit wird auf die Ausführungen unter II.2.c verwiesen. Zu der beabsichtigten (weiteren) Verlustrealisation konnte es infolge der voll unentgeltlichen Übertragung deshalb nicht kommen.

III.

65 Die Revision der Klägerin ist nach alledem unbegründet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de