Urteil vom 09. Dezember 2014, IV R 29/14

Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 3 S 1, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 3 S 1, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 08. Mai 2014, Az: 12 K 3303/11 F

Leitsätze

Veräußert ein Mitunternehmer aufgrund einheitlicher Planung Sonderbetriebsvermögen, bevor er den ihm verbliebenen Mitunternehmeranteil unentgeltlich überträgt, steht dies der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 1. (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Komplementär-GmbH nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt ist. Kommanditisten waren ursprünglich V (Kläger und Revisionsbeklagter zu 2. --Kläger--) zu 2/3 und sein Sohn S zu 1/3. Die Klägerin hatte bis zum Jahr 2001 einen Einzelhandel mit Spielwaren, Kinderwagen und Textilien betrieben. Dazu waren Räumlichkeiten in den Gebäuden A-Straße 1, 2 und 3 genutzt worden. Die Grundstücke A-Straße 1 und 3 gehörten dem Kläger. Im Haus Nr. 1 wurden der Keller als Lager und das 1. Obergeschoss (OG) für den Spielwarenhandel genutzt, während sich das Handelsgeschäft für Kinderwagen und Textilien im Erdgeschoss (EG) des Hauses Nr. 3 befand. EG und 2. OG des Hauses Nr. 1 waren zu gewerblichen Zwecken vermietet, während das 3. OG zu privaten Wohnzwecken genutzt wurde. Das 1. OG des Hauses Nr. 3 war zu fremden Wohnzwecken vermietet. Die Klägerin behandelte das Grundstück A-Straße 1 zu 83 % und das Grundstück A-Straße 3 zu 40 % als Sonderbetriebsvermögen des Klägers.

2 Mitte des Jahres 2001 gab die Klägerin ihre Geschäftsräume in der A-Straße 3 auf und vermietete sie nach entsprechendem Umbau an den Betreiber einer Eisdiele. Ihre übrigen Geschäftsräume und die Geschäftsausstattung des Spielwarenhandels vermietete die Klägerin an die im Jahr 2001 neu gegründete C-GmbH, an der die Klägerin zu 30 % beteiligt war. Die C-GmbH erwarb große Teile des Warenlagers mit Spielwaren, während die Waren aus dem Textil- und Kinderwagenhandel von der Klägerin bis zum Frühjahr 2003 an Dritte abverkauft wurden.

3 Zum 2. Oktober 2007 verkaufte der Kläger das Grundstück A-Straße 3 zum Preis von 500.000 € an den Betreiber der Eisdiele, nachdem schon seit 2004 über einen Verkauf verhandelt worden war.

4 Mit notariellen Verträgen vom 18. Oktober 2007 übertrug der Kläger seinen Kommanditanteil, seinen Anteil an der Komplementär-GmbH und das Grundstück A-Straße 1 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf S. Im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung behielt sich der Kläger an der von ihm bewohnten Wohnung im 3. OG des Gebäudes ein lebenslanges Wohnrecht sowie die Zusage von nach § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) abänderbaren laufenden Geldleistungen von zunächst monatlich 2.300 € vor.

5 Den Gewinn aus der Veräußerung des zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Teils des Grundstücks A-Straße 3 von ... € erklärte die Klägerin in ihrer Gewinnfeststellungserklärung für das Jahr 2007 (Streitjahr) als Sonderbetriebseinnahme des Klägers. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) führte eine Außenprüfung für die Jahre 2006 und 2007 durch und erließ anschließend am 20. August 2010 einen erstmaligen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2007. Den Feststellungen der Außenprüfung folgend erfasste das FA darin einen tarifbegünstigten Gewinn aus der Aufgabe des Mitunternehmeranteils des Klägers in Höhe von ... €, der auch den Gewinn aus der Veräußerung des zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Grundstücksteils beinhaltete.

6 Die hiergegen von der Klägerin und dem Kläger eingelegten Einsprüche wies das FA durch Einspruchsentscheidungen vom 22. August 2011 als unbegründet zurück.

7 Das Finanzgericht (FG) gab der anschließend von den Klägern erhobenen Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1369 veröffentlichtem Urteil statt. Der Kläger habe seinen ganzen Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zum Buchwert auf S übertragen. Die Veräußerung des Grundstücks A-Straße 3 stehe dem Ansatz des Buchwerts für das unentgeltlich übertragene Vermögen nicht entgegen. Die sog. Gesamtplanrechtsprechung finde auf Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 3 EStG keine Anwendung. Zudem sei der bis zur Veräußerung zum Sonderbetriebsvermögen gehörende Grundstücksteil keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs der Klägerin gewesen.

8 Mit der Revision macht das FA weiter geltend, die Übertragung des Mitunternehmeranteils vom Kläger auf S sei als Aufgabe des Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 3 EStG zu würdigen.

9 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 1. Die Revision ist ordnungsgemäß begründet und deshalb nicht unzulässig, wie die Kläger geltend machen.

13 a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Dies erfordert, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lassen muss, welche Norm des Bundesrechts der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Denn er ist gehalten, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen. Demgemäß muss sich der Revisionskläger mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. Urteile vom 25. August 2009 I R 88, 89/07, BFHE 226, 296; vom 25. Juni 2003 X R 66/00, BFH/NV 2004, 19; Beschluss vom 10. Mai 2012 IV R 47/10, BFH/NV 2012, 1608).

14 b) Die Revisionsbegründung des FA lässt die aus seiner Sicht verletzten Rechtsnormen erkennen, nämlich § 6 Abs. 3 und § 16 Abs. 3 EStG. Die Ausführungen in der Revisionsbegründungsschrift enthalten zwar keine konkrete Auseinandersetzung mit dem Urteil des FG, aber doch eingehende Ausführungen zu den im Urteil behandelten Rechtsfragen. Die Begründung macht deutlich, dass sich das FA von den Argumenten des FG nicht hat überzeugen lassen und dass es weiter an seiner schon zuvor im Klageverfahren ausführlich begründeten Rechtsansicht festhält. Wenn alle Argumente angesprochen sind und mehr zur Streitfrage nicht zu sagen ist, bedarf es keiner weiter gehenden Revisionsbegründung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26. Juli 2006 X R 43/05, BFH/NV 2007, 55; BFH-Beschluss vom 20. September 1993 X R 57/91, BFH/NV 1994, 720).

15 2. In der Sache hat die Revision keinen Erfolg. Das FG hat zutreffend entschieden, dass kein Gewinn aus der Aufgabe des Mitunternehmeranteils des Klägers festzustellen ist.

16 a) Nach § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Aufgabe des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist. Eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils kann darin bestehen, dass der Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen Anteil am Gesamthandsvermögen unentgeltlich überträgt, ohne dem Rechtsnachfolger auch alle Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens mit zu übertragen, die als wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils anzusehen sind (BFH-Beschluss vom 31. August 1995 VIII B 21/93, BFHE 178, 379, BStBl II 1995, 890; BFH-Urteil vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173).

17 b) Der Kläger hat seinen Mitunternehmeranteil nicht dadurch aufgegeben, dass er neben dem Anteil am Vermögen der Klägerin sowie dem Anteil an der Komplementär-GmbH und dem Grundstück A-Straße 1 nicht auch das

Grundstück A-Straße 3 unentgeltlich auf S übertragen hat. Denn das Grundstück A-Straße 3 stand im Zeitpunkt der Übertragung des Gesellschaftsanteils nicht mehr im Eigentum des Klägers und gehörte deshalb nicht mehr zu seinem Mitunternehmeranteil.

18 c) Die kurz zuvor vorgenommene Veräußerung des Grundstücks A-Straße 3 ist nicht im Wege einer zusammenfassenden Betrachtung als Teil des Übertragungsvorgangs anzusehen. Es kann dahinstehen, ob Veräußerung und Anteilsübertragung auf einem einheitlichen Plan des Klägers beruhten. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, würde die Grundstücksveräußerung der Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf die Übertragung des Gesellschaftsanteils und des verbliebenen Sonderbetriebsvermögens nicht mit der Folge entgegenstehen, dass der Vorgang als Aufgabe des Mitunternehmeranteils zu beurteilen wäre.

19 aa) Wie der erkennende Senat mit Urteil vom 2. August 2012 IV R 41/11 (BFHE 238, 135) entschieden hat, setzt eine Anteilsübertragung i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nur die Übertragung des gesamten Betriebsvermögens voraus, das im Zeitpunkt der Übertragung existiert. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert worden sind, sind nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Danach steht es der Buchwertübertragung des verbliebenen Mitunternehmeranteils nicht entgegen, wenn zuvor eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene wesentliche Betriebsgrundlage zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf einen Dritten übertragen worden ist. Nicht anders kann es sich verhalten, wenn --wie hier-- ein solches Wirtschaftsgut vor der Anteilsübertragung unter Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Sonderbetriebsvermögen ausgeschieden ist.

20 bb) Den dagegen erhobenen Einwand des FA, aus der sog. Gesamtplanrechtsprechung ergebe sich, dass beide Übertragungsvorgänge zusammengefasst zu betrachten seien, hält der Senat nicht für zutreffend.

21 (1) Das FA beruft sich darauf, der BFH habe mit seinen Urteilen vom 6. September 2000 IV R 18/99 (BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229) und vom 27. Oktober 2005 IX R 76/03 (BFHE 212, 360, BStBl II 2006, 359) der Rechtsfigur eines Gesamtplans nicht nur unter dem Aspekt der §§ 16, 34 EStG, sondern z.B. auch in Bezug auf § 42 der Abgabenordnung (AO) Bedeutung beigemessen. Die Rechtsprechung beruhe darauf, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren sei.

22 (2) Einen derart allgemeingültigen Rechtssatz hat der BFH indessen nicht aufgestellt. Vielmehr hat er in den entschiedenen Einzelfällen untersucht, ob die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO vorliegen oder ob eine Norm des materiellen Steuerrechts teleologisch dahingehend auszulegen ist, dass sie auf einen bestimmten Lebenssachverhalt nicht angewendet wird, obwohl der Tatbestand der Norm dem Wortlaut nach verwirklicht sein konnte. Grundlage der Steuerrechtsanwendung war jeweils die zivilrechtliche Gestaltung. Erfüllt diese die Voraussetzungen des § 42 AO, entsteht der Steueranspruch nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO heutiger Fassung so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung entsteht. Anderenfalls ist das Steuergesetz auf das zivilrechtlich verwirklichte Rechtsgeschäft anzuwenden. Bei der Auslegung des Steuergesetzes sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden, zu denen auch die am Zweck des Gesetzes orientierte Auslegung gehört.

23 (3) Vor diesem Hintergrund hat der BFH entschieden, dass die Tarifvergünstigung nach § 34 EStG dem Zweck diene, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Die Tarifvergünstigung setze deshalb voraus, dass alle stillen Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst würden. Die kurz vor einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs stattfindende Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der in ihnen gebundenen stillen Reserven stehe einer Tarifbegünstigung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns dann entgegen, wenn beide Vorgänge auf einem vorher gefassten Plan beruhten (BFH-Urteile in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229; vom 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194; vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395; vom 19. November 2009 IV R 89/06, BFH/NV 2010, 818; vom 30. August 2012 IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376).

24 (4) Auf die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG können diese Grundsätze nicht übertragen werden (BFH-Urteil in BFHE 238, 135, Rz 45). Die Buchwertfortführung nach einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils dient der ertragsteuerlich unbelasteten Vermögensübertragung zur Sicherung der Liquidität der nach dem Rechtsträgerwechsel fortgeführten betrieblichen Einheit und damit typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge (BFH-Urteile in BFHE 238, 135, Rz 36, und vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345,

BStBl II 2006, 457). Sie setzt daher nur voraus, dass im Zeitpunkt der Übertragung eine solche funktionsfähige betriebliche Einheit besteht. Welchen Umfang das Betriebsvermögen vor der Übertragung hatte, ist für die Verwirklichung des Zwecks ohne Bedeutung. Dem Gesetz ist auch kein sonstiger Anhaltspunkt dafür zu entnehmen, dass der Umfang der übertragenen betrieblichen Einheit für einen bestimmten Zeitraum vor der Übertragung nicht durch Zugang oder Abgang von Wirtschaftsgütern verändert worden sein darf. Es ist deshalb für die Fortführung des Buchwerts nach § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 3 EStG ohne Bedeutung, ob und wann zuvor ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zugegangen ist oder dieses verlassen hat und unter welchen Umständen und mit welchen steuerlichen Folgen dieser Vorgang stattgefunden hat. Es ist ebenfalls unerheblich, ob ein aus dem Betriebsvermögen entferntes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Übertragung noch tatsächlich in der betrieblichen Einheit genutzt wird oder nicht.

25 Dementsprechend hat der BFH bereits unter der Geltung des § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung a.F., der Vorgängervorschrift des § 6 Abs. 3 EStG, entschieden, dass die Entnahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage im Zusammenhang mit der Übertragung des verkleinerten Betriebs der Fortführung der Buchwerte des übertragenen Betriebsvermögens nicht entgegensteht. Dabei maß der BFH dem Umstand keine Bedeutung bei, dass der Gewinn aus der Entnahme der wesentlichen Betriebsgrundlage steuerbefreit war (BFH-Urteil vom 9. Mai 1996 IV R 77/95, BFHE 180, 391, BStBl II 1996, 476). Vergleichbar mit der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG ist außerdem die Buchwertfortführung bei einer Einbringung nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes, wie sich ausdrücklich den Gesetzesmaterialien zu § 6 Abs. 3 EStG entnehmen lässt (BTDrucks 14/23, S. 173). Nach dem BFH-Urteil vom 9. November 2011 X R 60/09 (BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638) steht es der Fortführung der Buchwerte nicht 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.

26 (5) Im Streitfall kommt danach eine zusammenfassende Betrachtung nicht in Betracht. Die Veräußerung des Grundstücks A-Straße 3 unter Aufdeckung der stillen Reserven vor der unentgeltlichen Übertragung des verbliebenen Mitunternehmeranteils kann auch nach Meinung des FA nicht als Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO angesehen werden. Die Veräußerung steht der Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG weder nach dem Wortlaut der Vorschrift noch nach deren Zweck entgegen.

27 Bei dieser Sachlage kommt es nicht mehr auf die vom FG ebenfalls verneinte Frage an, ob das Grundstück A-Straße 3 im Zeitpunkt der Veräußerung noch eine wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs der Klägerin war.

28 d) Die Übertragung des Gesellschaftsanteils sowie der noch vorhandenen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf S erfüllt auch im Übrigen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG. Insbesondere ist die Übertragung unentgeltlich erfolgt. Zwar hat sich der Kläger die Einräumung eines Wohnrechts und wiederkehrender Leistungen vorbehalten. Zum einen betraf das Wohnrecht aber die vom Kläger zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung, die nicht Bestandteil des Betriebsvermögens war. Zum anderen sind die wiederkehrenden Leistungen, soweit sie überhaupt auf den zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücksteil entfallen, nicht als Entgelt anzusehen. Denn die Leistungen haben Versorgungscharakter, wie sich aus der Bezugnahme auf § 323 ZPO ergibt. Eine Übertragung gegen Versorgungsleistungen wird aber nach ständiger Rechtsprechung als unentgeltlich behandelt und steht der Fortführung der Buchwerte nicht entgegen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.1.d).

29 Dementsprechend ist die Übertragung des Gesellschaftsanteils und der zum Übertragungszeitpunkt vorhandenen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens als unentgeltliche Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG anzusehen. Die Übertragung hat insgesamt zum Buchwert stattgefunden und nicht zur Entstehung eines Gewinns für den Kläger geführt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de