Urteil vom 29. November 2017, I R 7/16

Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlage bei Einbringung - Betriebsaufspaltung

ECLI:DE:BFH:2017:U.291117.IR7.16.0

BFH I. Senat

UmwStG § 20 Abs 1, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 3 S 1, EStG § 16 Abs 3 S 6, EStG § 16 Abs 3 S 7, EStG VZ 2006 , AO § 39 Abs 2 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Dezember 2015, Az: 1 K 3485/13

Leitsätze

Eine nach § 20 UmwStG 2002 begünstigte Buchwerteinbringung setzt voraus, dass auf den übernehmenden Rechtsträger alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die im Einbringungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden Betriebs gehören .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10. Dezember 2015 1 K 3485/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen veranlagte Eheleute. Den gewerblichen Teil des in ihrem Miteigentum stehenden Grundstücks X-Straße in L vermieteten sie seit 1996 an den Kläger, der dort ein Einzelunternehmen (Maschinenbau) betrieb. Nach Gründung der ... GmbH (GmbH), deren Gesellschafter die Kläger zunächst zu je 50 v.H. waren, vermietete der Kläger ab dem 1. Januar 1999 die Maschinen und den Kundenstamm seines Einzelunternehmens sowie die Eheleute den vorgenannten Grundstücksanteil an die GmbH. Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Klägern mitgeteilt hatte, er gehe von einer Betriebsaufspaltung zwischen den Klägern und der GmbH aus, übertrug die Klägerin am 25. Februar 1999 ihren GmbH-Anteil dem Kläger, der damit Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH wurde.

2 Der Kläger erwarb mit Kaufvertrag vom 18. Oktober 2001 das unbebaute Grundstück Z-Straße in L, das er unter Inanspruchnahme einer unter seiner Einzelfirma beantragten öffentlichen Finanzhilfe mit Gewerberäumen (Nutzfläche: 593 qm) bebaute. Nachdem der Kläger am 17. Dezember 2002 unentgeltlich seinen hälftigen Miteigentumsanteil an dem Grundstück in der Z-Straße der Klägerin übertragen hatte, verlegte die GmbH ihren Unternehmenssitz nach der Fertigstellung der Gewerberäume in die Z-Straße. Die Grundstücksgemeinschaft vermietete sodann für die Dauer von zehn Jahren mit Vertrag vom 17. September 2003 das Grundstück rückwirkend zum 1. März 2003 für monatlich ... € zuzüglich Umsatzsteuer an die GmbH.

3 Der Kläger teilte zunächst die Einschätzung des FA, dass sein hälftiger Miteigentumsanteil (Grundstück Z-Straße) zu seinem Besitzeinzelunternehmen gehöre und berichtigte seine Einkommensteuererklärung 2002 entsprechend. Zudem erklärte er (betreffend seinen Miteigentumsanteil) für die Jahre 2003 bis 2005 gewerbliche Vermietungseinkünfte und erläuterte dies jeweils mit "50 v.H. anteilig ... (Kläger) Betriebsvermögen". Das FA veranlagte die Kläger erklärungsgemäß. Mit Rücksicht auf zwischenzeitliche Erweiterungsbauten wurde der

Mietvertrag durch den Vertrag vom 16. Dezember 2008 ersetzt und die Vertragslaufzeit bis zum 30. November 2018 verlängert sowie im Jahre 2014 erneut geändert (weitere Mieterhöhung).

4 Mit notariell beurkundetem Vertrag über die "Ausgliederung zur Aufnahme" vom 25. August 2006 übertrug der Kläger sein Besitzeinzelunternehmen zum 1. Januar 2006 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der GmbH; seinen Anteil am Grundstück Z-Straße behielt er zurück. In ihrer Einkommensteuererklärung 2006 (Streitjahr) gaben die Kläger insoweit keinen Aufgabegewinn an; vielmehr gingen sie von einer steuerneutralen Einbringung nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2002) aus.

5 Im Rahmen einer bei den Klägern durchgeführten Außenprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, die Voraussetzungen des § 20 UmwStG 2002 hätten nicht vorgelegen, weil das Grundstück Z-Straße nicht mit eingebracht worden sei. Der Teilwert der GmbH-Anteile wurde im Einvernehmen mit dem Kläger auf ... € festgelegt. Die aufgedeckten stillen Reserven entfielen mit ... € auf die GmbH-Anteile, mit ca. ... € auf die Maschinen sowie weiteres Anlagevermögen des Besitzeinzelunternehmens und mit ca. ... € auf den Miteigentumsanteil des Grundstücks Z-Straße.

6 Das FA folgte dem Prüfer mit geändertem Einkommensteuerbescheid 2006 und setzte nach § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) einen steuerbaren "Veräußerungsgewinn" in Höhe von ... € an.

7 Nach erfolglosem Einspruch erhoben die Kläger dagegen Klage vor dem Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg, welches diese mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 423 abgedrucktem Urteil vom 10. Dezember 2015 1 K 3485/13 als unbegründet abwies.

8 Mit der Revision beantragen die Kläger, unter Aufhebung des Urteils des FG Baden-Württemberg vom 10. Dezember 2015 1 K 3185/13 den Bescheid über Einkommensteuer für 2006 vom 7. Mai 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. September 2013 dahingehend zu ändern, dass der Veräußerungspreis, den der Kläger mit Einbringung seines Einzelunternehmens in die ... GmbH erzielt hat, mit dem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens angesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dem FG ist darin zu folgen, dass aufgrund des Rückbehalts des Grundstücksanteils Z-Straße die Einbringung der weiteren Wirtschaftsgüter des Besitzeinzelunternehmens in die GmbH nicht nach § 20 UmwStG 2002 steuerrechtlich zu Buchwerten vollzogen werden konnte und deshalb zugleich auch zum Anfall eines Betriebsaufgabegewinns nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 EStG geführt hat (gl.A. Leipold, EFG 2016, 432; referierend von Glasenapp, Betriebs-Berater --BB-- 2016, 434; Koch, BB 2016, 2603, 2606 f.; Brühl/Weiss, Die Unternehmensbesteuerung 2017, 259, 262 ff.).

11 1. Auszugehen ist hierbei davon, dass --worüber zwischen den Beteiligten kein Streit besteht-- der Kläger aufgrund der Überlassung der Maschinen seines bisherigen Einzelunternehmens ab 1999 eine Betriebsaufspaltung mit der GmbH als Betriebsunternehmen begründet hatte. Insbesondere ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, dass der Kläger im Besitz- wie im Betriebsunternehmen seinen Willen durchsetzen konnte und der GmbH insoweit wesentliche Betriebsgrundlagen überlassen hat. Zum Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmens gehörten folglich neben den Maschinen auch die Beteiligung an der GmbH sowie der Miteigentumsanteil des Klägers am Grundstück Z-Straße. Letzteres ist nicht Betriebsvermögen der Grundstücksgemeinschaft geworden, weil durch dessen Vermietung an die GmbH keine weitere Betriebsaufspaltung begründet wurde. Der Kläger beherrschte die Grundstücksgemeinschaft nicht, da er an ihr nur zu 50 v.H. beteiligt war (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Dezember 2004 III R 77/03, BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340).

12 2. Die Einbringung erfüllte nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG 2002.

13 a) Nach § 20 Abs. 1 UmwStG 2002 gelten in dem Fall, dass ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft erhält (Sacheinlage), für die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens und der neuen

Gesellschaftsanteile die nachfolgenden Absätze. Nach Maßgabe des § 20 Abs. 2 UmwStG 2002 darf die Kapitalgesellschaft das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert ansetzen. Dadurch soll verhindert werden, dass notwendige strukturelle Veränderungen in der Fortführung des unternehmerischen Engagements durch steuerliche Folgen belastet werden (vgl. Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2007 I R 111/05, BFHE 220, 152, BStBl II 2008, 536 zu § 20 UmwStG 1995). Liegen bezogen auf die vorgenommene Einbringung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG 2002 vor, so bestimmten sich die Rechtsfolgen --obwohl die Einbringung einer Sachgesamtheit gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten als tauschähnlicher Vorgang einer Veräußerung i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vergleichbar ist-- nicht nach § 16 EStG (BFH-Urteil vom 11. September 1991 XI R 15/90, BFHE 166, 425, BStBl II 1992, 404).

14 b) In der Rechtsprechung ist anerkannt, dass der durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung in Form des Besitzunternehmens entstandene Betrieb Gegenstand einer Einbringung i.S. des Umwandlungssteuergesetzes sein kann (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2000 VIII R 25/98, BFHE 193, 367, BStBl II 2001, 321; BFH-Beschluss vom 1. April 2010 IV B 84/09, BFH/NV 2010, 1450). Die Einbringung eines solchen Betriebs ist dann nach § 20 Abs. 1 UmwStG 2002 steuerlich begünstigt, wenn alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen werden (Senatsurteile vom 16. Februar 1996 I R 183/94, BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342; vom 25. November 2009 I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471). Ob dies der Fall ist, ist eine Frage der Würdigung der konkreten Umstände des Einzelfalls, die vorrangig dem Tatsachengericht obliegt. Ist dessen Würdigung möglich und lässt weder einen Verstoß gegen Denkgesetze noch allgemeine Erfahrungssätze erkennen, so bindet sie gemäß § 118 Abs. 2 FGO das Revisionsgericht (vgl. BFH-Urteil vom 13. Januar 2015 IX R 46/13, BFH/NV 2015, 668; Senatsurteil vom 9. Juli 2003 I R 100/02, BFHE 203, 77).

15 3. Das FG hat die Frage, ob der Miteigentumsanteil des Klägers am Grundstück in der Z-Straße notwendiges Betriebsvermögen seines Besitzeinzelunternehmens gewesen ist, in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise bejaht.

16 a) Zum notwendigen Betriebsvermögen eines Besitzunternehmens gehören alle Wirtschaftsgüter, die das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft überlässt, denn die Vermietung von Wirtschaftsgütern an die Betriebsgesellschaft prägt die Tätigkeit des Besitzunternehmens. Werden daher dem Besitzunternehmen von einer Eigentümergemeinschaft, an der der Besitzeinzelunternehmer beteiligt ist, Wirtschaftsgüter zur Weitervermietung an die Betriebsgesellschaft überlassen, sind diese in Höhe des Miteigentumsanteils des Besitzeinzelunternehmers als Betriebsvermögen auszuweisen (BFH-Urteil in BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340).

17 b) Zwar hat die Eigentümergemeinschaft das Grundstück Z-Straße dem Besitzeinzelunternehmen des Klägers nicht überlassen, sondern es an die GmbH vermietet, so dass es nicht unmittelbar dem Betrieb des Besitzeinzelunternehmens diente. Zum notwendigen Betriebsvermögen einer Besitzgesellschaft gehören aber auch solche Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung daran zu erhalten oder zu erhöhen (BFH-Urteile vom 7. März 1978 VIII R 38/74, BFHE 124, 533, BStBl II 1978, 378; vom 23. September 1998 XI R 72/97, BFHE 187, 36, BStBl II 1999, 281; vom 19. Oktober 2000 IV R 73/99, BFHE 193, 354, BStBl II 2001, 335; in BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340). Vermietet eine Eigentümergemeinschaft, an der der Besitzeinzelunternehmer --wie auch im Streitfall-- beteiligt ist, Wirtschaftsgüter an die Betriebs-GmbH, kann dies aus Sicht des Besitzeinzelunternehmers dazu dienen, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung daran zu erhalten oder zu erhöhen. In diesem Fall gehört sein Miteigentumsanteil am vermieteten Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen seines Besitzeinzelunternehmens (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung; vgl. BFH-Urteil vom 8. März 1990 IV R 60/89, BFHE 160, 443, BStBl II 1994, 559). Der Besitzeinzelunternehmer kann mit der Vermietung jedoch auch einen anderen Zweck verfolgen, etwa möglichst hohe Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. In diesem Fall ist das anteilige Eigentum des Besitzunternehmers am Wirtschaftsgut nicht dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens, sondern seinem privaten Bereich zuzuordnen. Das gilt entsprechend, wenn der Gesellschafter einer Besitzpersonengesellschaft der Betriebs-GmbH ein Grundstück überlässt (BFH-Urteil in BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340, m.w.N.).

18 c) Ob die Überlassung des Grundstücks dem betrieblichen oder dem privaten Bereich zuzuordnen ist, ist unter Heranziehung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Indizien für den Veranlassungszusammenhang der Nutzungsüberlassung mit den betrieblichen Interessen des Besitzeinzelunternehmens können sich daraus ergeben, dass das Nutzungsverhältnis eindeutig durch die Interessen der Betriebskapitalgesellschaft bestimmt wird. Dies trifft nach den Ausführungen im BFH-Urteil in BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340 etwa zu, wenn der Betriebs-GmbH

ein Wirtschaftsgut zu Bedingungen überlassen wird, die nicht dem unter Fremden Üblichen entsprechen oder wenn das Wirtschaftsgut seiner Zweckbestimmung nach nur an das Betriebsunternehmen vermietet werden kann oder wenn es für das Betriebsunternehmen unverzichtbar ist. Indizien für eine betriebliche Veranlassung können aber auch aus Umständen hergeleitet werden, die mit dem Besitzeinzelunternehmen selbst zusammenhängen, z.B. wenn die Nutzungsüberlassung in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung der Betriebsaufspaltung steht (vgl. BFH-Urteile vom 13. Oktober 1998 VIII R 46/95, BFHE 187, 425, BStBl II 1999, 357, und vom 10. Juni 1999 IV R 21/98, BFHE 189, 117, BStBl II 1999, 715). Für die private Veranlassung der Gebrauchsüberlassung kann danach sprechen, wenn der Mietvertrag erst längere Zeit nach der Betriebsaufspaltung geschlossen wird oder der Besitzeinzelunternehmer zivilrechtlich keinen oder nur geringen Einfluss auf die Beschlüsse der Grundstücksgemeinschaft nehmen kann. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Besitzeinzelunternehmer bei einer Miteigentumsquote von 50 v.H. zwar seinen Willen in der Grundstücksgemeinschaft nicht durchsetzen, aber ein Tätigwerden des anderen Miteigentümers gegen seine Interessen verhindern kann. Ebenso kann er bei einer Vermietung auf unbestimmte Zeit verhindern, dass der Mietvertrag gekündigt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340).

19 d) Im Streitfall ist das FG von den vorgenannten Rechtsgrundsätzen ausgegangen und hat seine Überzeugung zum Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen --in Abgrenzung gegenüber dem dem BFH-Urteil in BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340 zugrunde liegenden Sachverhalt-- darauf gestützt, dass mit der Vermietung des Grundstücks Z-Straße, dessen betriebliche Nutzung nach dem Grundstückskaufvertrag sowie nach der beantragten Finanzhilfe von Anfang an beabsichtigt gewesen sei, die Vermögens- und Ertragslage der GmbH verbessert und der Wert der Beteiligung erhalten werden sollte. Die Vorinstanz hat sich hierbei u.a. davon leiten lassen, dass das Mietverhältnis Z-Straße nahtlos an das zur X-Straße angeschlossen und das neue Grundstück angesichts seiner größeren Ausmaße die Chance zur betrieblichen Kapazitätserweiterung (Aufträge; Umsatz und Arbeitnehmerzahl) eröffnet habe. Zudem hat das FG berücksichtigt, dass der fachkundig vertretene Kläger über viele Jahre hinweg in Buchführung und Bilanz einen betrieblichen Bezug des Grundstücks dokumentiert habe und aufgrund seiner hälftigen Beteiligung an der Grundstücksgemeinschaft ein Tätigwerden der Ehefrau gegen seine Interessen habe verhindern können. Dass das Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhalte und die Ehegatten nachhaltig positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hätten, sei im Rahmen der Gesamtwürdigung kein besonders gewichtiges Indiz für eine private Veranlassung.

20 e) Die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG ist zumindest möglich und für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO); darauf, dass das FA weitere --teilweise vom FG aber nicht festgestellte-- Umstände anführt, welche die Würdigung des FG stützen, kommt es insoweit nicht an.

21 aa) Soweit die Kläger vorgetragen haben, die Rechtsposition des Klägers sei gegenüber dem dem BFH-Urteil in BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340 zugrunde liegenden Sachverhalt "deutlich schlechter", dringen sie schon deshalb nicht durch, weil sich das FG mehrfach von diesem Sachverhalt abgegrenzt hat. Insoweit ist es zwar richtig, dass der Mietvertrag im Streitfall nur auf zehn Jahre abgeschlossen worden ist. Dies ist im Rahmen der Gesamtwürdigung aber nur ein Indiz unter Vielen.

22 bb) Dass die Klägerin als Mitgesellschafterin der Grundstücksgemeinschaft eine rechtlich und tatsächlich relevante Sperr-Stellung innegehabt habe, ist deshalb irrelevant, weil der Besitzeinzelunternehmer bei einer Miteigentumsquote von 50 v.H. zwar seinen Willen in der Grundstücksgemeinschaft nicht durchsetzen, aber ein Tätigwerden des anderen Miteigentümers gegen seine Interessen verhindern kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340).

23 cc) Den von den Klägern hervorgehobenen Umstand, dass aus dem überlassenen Grundstück regelmäßig positive Einkünfte erzielt worden sind, hat das FG im Übrigen berücksichtigt. Darauf, dass eine Alternativnutzung des Grundstücks Z-Straße für Wohnzwecke möglich gewesen wäre und keine besonderen Einbauten vorgenommen worden seien, kommt es schon deshalb nicht an, weil es allein um die Frage geht, ob das Grundstück dazu bestimmt war, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung daran zu erhalten oder zu erhöhen.

24 dd) Soweit die Kläger schließlich ausführen, es bestehe bezogen auf den Sachverhalt kein rechtserheblicher Unterschied zum BFH-Urteil in BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340, der Kläger habe seinen hälftigen Grundstücksanteil X-Straße nicht als Betriebsvermögen angesehen, und der Umstand, dass das Grundstück Z-Straße von Anfang an für eine betriebliche Nutzung vorgesehen gewesen sei, sei ebenso irrelevant wie die Erteilung des Zuschusses bzw. das FG ziehe falsche Schlüsse aus der hälftigen Beteiligung des Klägers an der

Grundstücksgemeinschaft, setzen sie nur eine eigene Tatsachen- und Beweiswürdigung an die Stelle der vom FG vorgenommenen und jedenfalls möglichen Würdigung.

25 f) Soweit die Kläger im Rahmen ihres vorgenannten Vortrags Verfahrensrügen erhoben haben, greifen diese nicht durch und sieht der Senat insoweit von einer Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

26 4. Das FG hat weiter zutreffend angenommen, dass das Grundstück Z-Straße wesentliche Betriebsgrundlage des Besitzeinzelunternehmens des Klägers war.

27 a) Nach den Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471 ist der Begriff "wesentliche Betriebsgrundlage", soweit es um die Anwendung des § 20 UmwStG geht, im funktionalen Sinne zu verstehen. Als funktional wesentlich sind dabei alle Wirtschaftsgüter anzusehen, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben und mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben (Senatsurteil vom 19. Januar 1983 I R 57/79, BFHE 137, 487, BStBl II 1983, 312; BFH-Urteil vom 24. August 1989 IV R 135/86, BFHE 158, 245, BStBl II 1989, 1014). Ein Grundstück ist für den Betrieb im vorgenannten Sinne wesentlich, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet und es dem Unternehmen ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben (BFH-Urteil vom 14. Februar 2007 XI R 30/05, BFHE 216, 559, BStBl II 2007, 524, m.w.N.). Demzufolge ist grundsätzlich jedes vom Betrieb genutzte Grundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, es sei denn, es ist im Einzelfall ausnahmsweise nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung für den Betrieb. Die Zuordnung eines Grundstücks zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen scheitert auch nicht daran, dass das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichwertiges Objekt kaufen oder mieten könnte (vgl. BFH-Urteile vom 13. Juli 2006 IV R 25/05, BFHE 214, 343, BStBl II 2006, 804; vom 19. März 2009 IV R 78/06, BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803; vom 3. September 2009 IV R 61/06, BFH/NV 2010, 404; vom 6. Mai 2010 IV R 52/08, BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261; vom 18. Juni 2015 IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398; Senatsurteil vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467). Gleiches gilt für den Miteigentumsanteil an einer wesentlichen Betriebsgrundlage (vgl. BFH-Urteile vom 10. November 2005 IV R 7/05, BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176; vom 19. Dezember 2012 IV R 29/09, BFHE 240, 83, BStBl II 2013, 387).

28 b) Der Schluss des FG, dass der Miteigentumsanteil des Klägers am Grundstück Z-Straße für den Betriebsablauf (auch) des Besitzeinzelunternehmens ein erhebliches Gewicht hatte und für die Fortführung des Betriebs notwendig war --und mithin eine wesentliche Betriebsgrundlage des Besitzeinzelunternehmens darstellte--, ist wiederum möglich und folglich für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend. Das Grundstück bildete nicht nur die räumliche und funktionale Grundlage für die Produktionstätigkeit der GmbH, sondern zugleich auch des Besitzeinzelunternehmens, dessen Geschäftszweck in der entgeltlichen Maschinenüberlassung an die GmbH bestand. Das Grundstück Z-Straße war insoweit für die GmbH als Betriebsunternehmen unverzichtbar; es ermöglichte dieser, ihren Geschäftsbetrieb auszuüben.

29 5. Der Senat ist ferner an die Auslegung des Ausgliederungsvertrags durch das FG gebunden, weshalb davon auszugehen ist, dass der Miteigentumsanteil des Klägers am Grundstück Z-Straße nicht mit auf die GmbH übertragen worden ist.

30 a) Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt. Das Revisionsgericht prüft lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile vom 6. Juni 2013 IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810; vom 17. Mai 2017 II R 35/15, BFHE 258, 95, BStBl II 2017, 966).

31 b) Dass das FG gesetzliche Auslegungsregeln nicht beachtet oder im Rahmen seiner Vertragsauslegung Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzt haben könnte, ist nicht erkennbar. Das FG hat zunächst maßgeblich darauf abgestellt, dass der Ausgliederungsvertrag unter "Sonstiges" (Nr. II.3. Buchst. a) ausdrücklich Bezug auf die zum 31. Dezember 2005 aufgestellte Schlussbilanz und die in der Anlage aufgeführten Gegenstände nimmt. Dort war aber das Grundstück nicht aufgeführt und ab dem Streitjahr auch nicht im Anlagevermögen der GmbH erfasst. Soweit unter "Sonstiges" (Nr. II.3. Buchst. e des Vertrags) u.a. Vermögensgegenstände, die nicht in der beigefügten Anlage aufgeführt sind, auf die GmbH übergehen (sollten), hat das FG darauf abgestellt, dass sich aus dem zweiten Satz dieser Klausel ergibt, dass damit (nur) immaterielle oder bis zur Eintragung der Spaltung in das Handelsregister erworbene Vermögensgegenstände gemeint sind, die aus steuerlichen oder tatsächlichen Gründen nicht in der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2005 enthalten sein konnten. Diese Auslegung ist zwar nicht zwingend, aber

naheliegend und damit möglich, denn der Miteigentumsanteil am Grundstück Z-Straße fällt nicht unter den Satz 2 der vorgenannten Klausel. Das FG hat auch zu Recht angenommen, dass aus den vertraglichen Bestimmungen zur "Übertragung" (Nr. II.1.) und zum "Stichtag" (Nr. II.2.) die Übertragung des Miteigentumsanteils nicht hergeleitet werden kann, da insoweit auf die weiteren Vertragsvereinbarungen verwiesen wird. Dass dies von den Vertragsparteien auch so verstanden worden sein muss, ergibt sich aus dem Umstand, dass der Miteigentumsanteil am Grundstück Z-Straße bis heute im Grundbuch nicht auf die GmbH umgeschrieben worden ist.

32 6. Die von den Klägern begehrte Buchwerteinbringung ist auch nicht deshalb anzuerkennen, weil das Zurückbehalten des Grundstücksanteils Z-Straße unschädlich wäre.

33 a) Der Senat hat mit Urteil in BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467, bezogen auf die Zurückbehaltung eines Grundstücks, welches eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, entschieden, dass die vom Gesetz geforderte Einbringung eines (Teil-) Betriebs nur dann vorliegt, wenn auf den übernehmenden Rechtsträger alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die im Einbringungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden (Teil-)Betriebs gehören. Daran fehlt es, wenn --wie im Streitfall bezogen auf das Grundstück Z-Straße-- einzelne dieser Wirtschaftsgüter nicht übertragen werden, sondern der übernehmende Rechtsträger insoweit nur ein obligatorisches Nutzungsrecht erhält.

34 b) Nichts anderes folgt aus dem von den Klägern in der mündlichen Verhandlung geäußerten Verweis auf das BFH-Urteil in BFHE 240, 83, BStBl II 2013, 387. Dieses Urteil betrifft § 20 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform (UmwStG 1977) und enthält dazu die Aussage, soweit BFH-Senate zu Einbringungsvorgängen inzwischen entschieden hätten, dass es der Anwendbarkeit der §§ 20 bzw. 24 UmwStG 1995 nicht entgegenstehe, wenn vor der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs unter Aufdeckung der stillen Reserven "ausgelagert" oder veräußert werde, soweit dies auf Dauer angelegt sei und sich deshalb nicht nur als vorgeschoben erweise (vgl. Senatsurteil in BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471, und BFH-Urteil vom 9. November 2011 X R 60/09, BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638), seien diese Urteile zu einer neueren Rechtslage ergangen und werde zu § 20 UmwStG 1977 daran festgehalten, dass die Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen der Buchwertfortführung für das eingebrachte Betriebsvermögen entgegenstehe (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342). Im Streitfall ist indessen nicht die Konstellation einer "vorherigen Ausgliederung" oder Veräußerung zu beurteilen. Vielmehr befand sich das Grundstück zum Einbringungszeitpunkt noch im Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmens.

35 c) Auch das zu § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG ergangene BFH-Urteil vom 2. August 2012 IV R 41/11 (BFHE 238, 135) steht den vorstehenden Ausführungen nicht entgegen. Zwar scheidet nach dessen Leitsatz unter Geltung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG die Aufdeckung der stillen Reserven im unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil auch dann aus, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens "vorher bzw. zeitgleich" zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen wird. Diese Aussage war indessen nicht entscheidungserheblich, weil dem dortigen Streitfall gerade keine zeitgleiche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zugrunde lag. Im Übrigen könnte der Senat einem Verständnis des § 20 UmwStG 2002, wonach die Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage für die Annahme einer steuerneutralen Betriebseinbringung unschädlich sei, wenn sie als Folge der Einbringung zu einer Entnahme führe, schon deshalb nicht folgen, weil in einer derartigen Konstellation gerade nicht alle im Einbringungszeitpunkt vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs eingebracht werden.

36 7. Der Kläger hat schließlich mit dem FG auch keinen Teilbetrieb "Maschinenvermietung" nach § 20 Abs. 1 UmwStG 2002 in die GmbH eingebracht.

37 a) Nach ständiger Rechtsprechung ist unter einem Teilbetrieb ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs zu verstehen, der für sich allein funktions- bzw. lebensfähig ist (BFH-Urteil vom 4. Juli 2007 X R 49/06, BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123). Ein Teilbetrieb wird nur übertragen, wenn die Tätigkeit endgültig eingestellt wird und sämtliche zum Teilbetrieb gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergehen (BFH-Urteile vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395; in BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772). Dabei ist grundsätzlich auf die Situation aus der Sicht des Übertragenden zum Zeitpunkt der Übertragung abzustellen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123; BFH-Urteil vom 15. März 2007 III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661; BFH-Beschluss vom 15. Oktober 2008 X B 170/07, BFH/NV 2009, 167; Senatsurteil in BFHE 229, 179, BStBl II 2011, 467). Ein Teilbetrieb

setzt danach einen Hauptbetrieb (Gesamtbetrieb) voraus, der ohne den Teilbetrieb als Betrieb weiterexistiert (vgl. Senatsurteil vom 12. April 1989 I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653).

38 b) Die Grundstücksverwaltung im Rahmen eines Gewerbebetriebs ist zwar Teilbetrieb, wenn sie auch außerhalb des Gewerbebetriebs gewerblichen Charakter hätte und sich als gesonderter Verwaltungskomplex aus dem Gesamtbetrieb des Besitzunternehmens heraushebt (Senatsurteil vom 13. Oktober 1972 I R 213/69, BFHE 107, 418, BStBl II 1973, 209; BFH-Urteil in BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395). Im Fall der Betriebsaufspaltung reicht es insoweit aus, dass die Verpachtungstätigkeit infolge der für die Betriebsaufspaltung geltenden Grundsätze als gewerblich qualifiziert wird (BFH-Urteil in BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395). Im Streitfall würde hingegen nach der Übertragung eines etwaigen Teilbetriebs "Maschinenvermietung" kein Hauptbetrieb weiterexistieren, weil die verbleibende "Grundstücksvermietung" nicht (mehr) als gewerbliche Tätigkeit qualifiziert werden könnte. Da ein einzelnes zurückbehaltenes Grundstück keinen Teilbetrieb "Grundstücksverwaltung" begründet (vgl. BFH-Urteil vom 21. Mai 1992 X R 77-78/90, BFH/NV 1992, 659), kann im Übrigen die Vermietung der Maschinen kein zweiter Teilbetrieb innerhalb des Gesamtbetriebs sein.

39 8. Lagen mithin im Streitfall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 UmwStG 2002 nicht vor, so ist die Einbringung des Besitzeinzelunternehmens in die GmbH gegen Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Gesellschaft nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 EStG steuerbar.

40 a) Danach gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die bei der Veräußerung (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder der Aufgabe des Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG) erzielt werden. Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Nach § 16 Abs. 3 Sätze 6 und 7 EStG sind dabei die Veräußerungspreise anzusetzen, wenn die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden, während ansonsten der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen ist.

41 b) Bei der Einbringung von Betriebsvermögen (hier: des Besitzeinzelunternehmens des Klägers) in eine Kapitalgesellschaft gegen Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Gesellschaft handelt es sich zwar um einen tauschähnlichen und damit entgeltlichen (Veräußerungs-)Vorgang (vgl. Senatsurteil vom 5. Juni 2002 I R 6/01, BFH/NV 2003, 88). Da der Kläger jedoch seinen Anteil am Grundstück Z-Straße zurückbehalten und damit --wie erläutert-- nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der GmbH übertragen hat, ist der Gesamtvorgang als Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG) zu werten.

42 c) Zum Aufgabegewinn gehören gemäß § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG auch die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter, die im Zuge der Einbringung in das Privatvermögen des Klägers überführt worden sind (Grundstücksanteil Z-Straße; Beteiligung an GmbH). Einwendungen gegen die Ermittlung der Höhe des Aufgabegewinns haben die Kläger nicht erhoben. Rechtsfehler sind für den Senat auch insoweit nicht erkennbar.

43 9. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de