Urteil vom 23. November 2021, VIII R 14/19

Zur Zurechnung eines aus einer Sperrfristverletzung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultierenden Gewinns

ECLI:DE:BFH:2021:U.231121.VIIIR14.19.0

BFH VIII. Senat

EStG § 16 Abs 3 S 2, EStG § 16 Abs 3 S 3, EStG § 16 Abs 3 S 7, AO § 179, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 16 Abs 3 S 8, EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 10. April 2019, Az: 1 K 1280/15

Leitsätze

Ein Gewinn i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, den ein Realteiler erzielt, weil er seinen Betrieb, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, innerhalb der Sperrfrist veräußert, ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein diesem Realteiler zuzurechnen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 11.04.2019 - 1 K 1280/15 aufgehoben und der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2012 vom 16.04.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.11.2015 dahin geändert, dass der streitige Gewinn in Höhe von ... € allein der Beigeladenen zugerechnet wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Zurechnung eines Gewinns, der aus einer die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verletzenden Betriebsveräußerung der Beigeladenen resultiert.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und die Beigeladene waren zu gleichen Teilen an einer in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts geführten ärztlichen Gemeinschaftspraxis (GbR) beteiligt, die sie im Wege einer (echten) Realteilung zum 30.06.2012 beendet haben. Sie übernahmen die im Rahmen der Realteilung zugeteilten Wirtschaftsgüter jeweils zu Buchwerten in freiberufliche Einzelpraxen, in denen sie ihre ärztliche Tätigkeit nach Auflösung der GbR fortsetzten. Die Auseinandersetzungsvereinbarung vom 24.04.2012 enthielt keine Regelungen zu einer Veräußerung oder Entnahme des Gesamthandsvermögens innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG.

3 Die GbR erklärte für das Jahr 2012 (Streitjahr) --neben Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben-- einen laufenden Gewinn in Höhe von ... €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Besteuerungsgrundlagen mit Bescheid vom 25.04.2014 insoweit erklärungsgemäß fest und rechnete den Gesellschafterinnen den laufenden Gewinn entsprechend der Gewinnverteilungsquote hälftig zu.

4 Mit Schreiben vom 18.02.2015 zeigte die Beigeladene dem FA an, dass sie ihre im Wege der Realteilung entstandene Arztpraxis zum 30.09.2013 zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von ... € veräußert habe. Ihres Erachtens sei für die innerhalb der Sperrfrist veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung statt des Buchwertes der gemeine Wert anzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG). Der daraus resultierende Gewinn sei nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen. Der gemeine Wert der betreffenden

Wirtschaftsgüter entspreche dem späteren Veräußerungserlös. Der zusätzliche Gewinn betrage ... € (gemeiner Wert abzüglich bisheriger Buchwerte), wobei ein Betrag in Höhe von ... € auf das Gesamthandsvermögen und ein Betrag in Höhe von ... € auf ihr Sonderbetriebsvermögen entfalle.

5 Hierauf erließ das FA am 16.04.2015 unter Verweis auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Streitjahr. In diesem stellte es --neben Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben-- unverändert "laufende Einkünfte (nach Quote verteilt)" in Höhe von ... € sowie erstmals "Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" in Höhe von ... € fest. Den auf das Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen entfallenden Gewinnbetrag in Höhe von ... € erfasste das FA bei den laufenden Einkünften der Beigeladenen, den auf das Gesamthandsvermögen entfallenden Betrag in Höhe von ... € rechnete es jeweils hälftig der Klägerin und der Beigeladenen zu. Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies das FA als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 04.11.2015). Auch die nachfolgende Klage blieb ohne Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- des Landes Sachsen-Anhalt vom 11.04.2019 - 1 K 1280/15, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 716).

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht. Der streitgegenständliche Gewinn des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sei entgegen der Auffassung des FG allein der Beigeladenen zuzurechnen.

7 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2012 vom 16.04.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.11.2015 dahingehend zu ändern, dass der streitige Gewinn in Höhe von ... € allein der Beigeladenen zugerechnet wird.

8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Die angefochtene Entscheidung entspreche nicht nur der herrschenden Meinung in der Literatur sowie der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), sondern auch dem Gedanken der Steuergerechtigkeit. Die Gewinne aus den in der GbR entstandenen stillen Reserven seien auf Ebene der Gesellschaft aufgedeckt worden und damit folgerichtig im Rahmen der quotalen Gewinnverteilung von den Gesellschaftern zu versteuern.

10 Die Beigeladene, die das FG-Urteil ebenfalls für zutreffend hält, hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Entgegen der Entscheidung des FG ist der streitgegenständliche Aufgabegewinn gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein der die Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG verletzenden Beigeladenen zuzurechnen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben und der angefochtene Feststellungsbescheid antragsgemäß zu ändern (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 1. Der Senat konnte trotz Nichterscheinens der Beigeladenen zur mündlichen Verhandlung entscheiden. Die Beigeladene ist rechtzeitig zur mündlichen Verhandlung geladen und auf die Möglichkeit einer Entscheidung auch ohne Erscheinen eines Beteiligten zur Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 91 Abs. 2 FGO) hingewiesen worden. Einen Terminverlegungsantrag hat die Beigeladene nicht gestellt. In ihrem Schriftsatz vom 16.11.2021 hat sie lediglich mitgeteilt, nicht in der mündlichen Verhandlung anwesend zu sein.

13 2. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die Verteilung des bestandskräftig auf Ebene der Gesamthand festgestellten Aufgabegewinns in Höhe von ... €. Streitig ist allein, ob der Gewinn in Höhe von ... €, der auf die Veräußerung ehemaligen Gesamthandsvermögens innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG durch die Beigeladene entfällt, nur dieser oder der Klägerin und der Beigeladenen jeweils hälftig zuzurechnen ist.

14 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen. Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen

Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns der Gesamthand nach § 16 EStG sowie eines Gewinns des einzelnen Mitunternehmers aus der Veräußerung oder Aufgabe eines (Teil-)Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG. Eine weitere selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage ist die Qualifikation eines Gewinns als außerordentlich i.S. des § 34 EStG. Der in Feststellungsbescheiden häufig angegebene "Gesamtgewinn" bezeichnet lediglich rechnerisch die Summe der verschiedenen Besteuerungsgrundlagen, entfaltet aber keinerlei Rechtswirkungen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 23.01.2020 - IV R 48/16, BFH/NV 2020, 695, Rz 17, und vom 01.10.2020 - IV R 4/18, BFHE 271, 154, m.w.N.).

15 b) In dem streitgegenständlichen Feststellungsbescheid für 2012 vom 16.04.2015 hat das FA --wie die Auslegung ergibt-- einen auf der Ebene der Gesamthand entstandenen Aufgabegewinn in Höhe von ... € festgestellt, auch wenn dieser nicht ausdrücklich als Aufgabegewinn, sondern als "Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamthandsbilanz (nicht nach Quote verteilt)" bezeichnet ist. Hierbei handelt es sich unstreitig um den Gewinn, der aus der Veräußerung der nach der Realteilung von der Beigeladenen fortgeführten Arztpraxis innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultiert. Dieser entfällt --auch hierüber besteht kein Streit-- in Höhe von ... € auf die mit der Praxisveräußerung verbundene Veräußerung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen des ehemaligen Gesamthandsvermögens, die im Wege der Realteilung zum Buchwert in die Einzelpraxis der Beigeladenen übernommen wurden.

16 c) Die Klägerin hat nur die im Feststellungsbescheid vom 16.04.2015 vorgenommene anteilige Zurechnung dieses Aufgabegewinns angefochten, nicht hingegen dessen Feststellung dem Grunde oder der Höhe nach. Sie wendet sich ausweislich der Klagebegründung, die zur Bestimmung des Klagebegehrens maßgeblich ist, allein gegen dessen hälftige Zurechnung in Höhe von ... €.

17 d) Die Feststellung über die Zurechnung jenes Aufgabegewinns an die Realteilerinnen ist --vergleichbar der Aufteilung des auf der Ebene der Gesellschaft erzielten laufenden Gewinns-- selbständig anfechtbar (vgl. BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 45; vgl. zur Verteilung eines Bilanz- oder Veräußerungsgewinns auf die einzelnen Gesellschafter: BFH-Urteile vom 10.02.1988 - VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544, und vom 20.01.1977 - IV R 3/75, BFHE 122, 2, BStBl II 1977, 509).

18 e) Die Klagebefugnis der Klägerin folgt aus § 48 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 FGO (vgl. zur Verteilung eines Entnahmegewinns bzw. dessen Zurechnung bei den Gesellschaftern: BFH-Urteil vom 28.09.2017 - IV R 17/15, BFH/NV 2018, 182; vgl. auch BFH-Urteil vom 01.12.1992 - VIII R 57/90, BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607).

19 3. Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass der streitgegenständliche Aufgabegewinn der Klägerin und der Beigeladenen entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Die Klägerin und die Beigeladene haben die GbR im Wege einer echten Realteilung zunächst gewinnneutral beendet (hierzu unter II.3.a). Infolge der Veräußerung der Praxis der Beigeladenen innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ist auf der Ebene der GbR rückwirkend ein Gewinn entstanden, der im Streitfall bestandskräftig als Aufgabegewinn festgestellt ist (hierzu unter II.3.b). Dieser Gewinn ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein der die Sperrfrist verletzenden Realteilerin (der Beigeladenen) zuzurechnen (hierzu unter II.3.c).

20 a) Im Streitfall liegt eine echte Realteilung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vor.

21 aa) Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG).

22 Die Grundsätze der Realteilung gelten sowohl für die Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens ("echte Realteilung") als auch für das Ausscheiden (mindestens) eines Mitunternehmers unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft ("unechte Realteilung"). Ob im Einzelfall eine echte oder eine unechte Realteilung vorliegt, richtet sich danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet (BFH-Urteil in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 30; Schreiben des Bundeministeriums der Finanzen --BMF-- vom 19.12.2018 - IV C 6-S 2242/07/10002, BStBl I 2019, 6, Rz 1).

23 bb) Die Klägerin und die Beigeladene haben die GbR zum 30.06.2012 im Wege einer echten Realteilung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG unter Fortführung der Buchwerte auseinandergesetzt. Sie haben die GbR vollbeendet, deren Betriebsvermögen aufgeteilt und in die jeweiligen Einzelpraxen übernommen. Die Fortführung der Buchwerte (vgl. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG) in den freiberuflichen Einzelpraxen der Klägerin und der Beigeladenen war zwingend (vgl. § 16 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 EStG, sowie z.B. BFH-Urteile vom 16.12.2015 - IV R 8/12, BFHE 252, 141, BStBl II 2017, 766, und vom 30.03.2017 - IV R 11/15, BFHE 257, 324, BStBl II 2019, 29). Eine etwaige Verlagerung stiller Reserven infolge einer im Rahmen der Realteilung erfolgten Kapitalkontenanpassung steht der Buchwertfortführung nicht entgegen (BFH-Urteil in BFHE 257, 324, BStBl II 2019, 29, Rz 42 und 43).

24 b) Aufgrund der Veräußerung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen, die die Beigeladene in ihre Einzelpraxis übernommen hatte, ist auf der Ebene der GbR gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ein Gewinn entstanden, den das FA im Feststellungsbescheid vom 16.04.2015 als Aufgabegewinn i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG bestandskräftig festgestellt hat.

25 aa) Werden im Zuge der Realteilung Grundstücke, Gebäude oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen als Einzelwirtschaftsgüter zum Buchwert übernommen und werden diese innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren nach der Übertragung veräußert oder entnommen, so ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG für den jeweiligen Übertragungsstichtag rückwirkend für das veräußerte bzw. entnommene Wirtschaftsgut der gemeine Wert anzusetzen. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG enthält eine Sonderregelung für Fälle, in denen bei der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter --nicht aber Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile-- zum Buchwert übertragen und diese dann innerhalb der Sperrfrist veräußert (oder entnommen) werden. Die Anordnung des rückwirkenden Ansatzes des gemeinen Wertes der betroffenen Wirtschaftsgüter soll verhindern, dass die Realteilung der Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme dient (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 34; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 16 EStG Rz 560; Schacht in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 16 Rz 1581).

26 bb) Der rückwirkende Ansatz des gemeinen Wertes ist nicht nur im Fall der Veräußerung/Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter innerhalb der Sperrfrist geboten, sondern auch dann, wenn sämtliche der betroffenen Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Betriebsveräußerung übertragen werden (vgl. z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 40. Aufl., § 16 Rz 550; Hottmann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 12. Aufl., Abschn. J., Rz 261, Rz 265; vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 6, Rz 28).

27 Dies folgt schon aus dem Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, der keinen Hinweis darauf gibt, dass die Fälle der Betriebsveräußerung innerhalb der Sperrfrist vom Anwendungsbereich ausgenommen sind. Der Sinn und Zweck des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, der im Zusammenhang mit § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zu sehen ist, spricht ebenfalls für dieses Normverständnis. Denn die Buchwertfortführung, die dem die Sperrfrist verletzenden Realteiler gewährt wurde, soll in Bezug auf das veräußerte Betriebsvermögen noch im Zusammenhang mit der Realteilung rückwirkend versagt werden.

28 cc) Ob es sich bei dem nach einer echten Realteilung aufgrund einer Sperrfristverletzung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG entstehenden Gewinn um einen (ggf. nicht begünstigten) Aufgabegewinn der Gesellschaft gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG oder aber einen laufenden Gewinn auf der Gesamthandsebene handelt, kann dahinstehen (vgl. zur Einordnung als Aufgabegewinn auf Ebene der Gesellschaft: z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 46; vgl. auch Sieker in Lademann, EStG, § 16 EStG Rz 584; als Mehrgewinn: Wendt in Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft --DStJG-- Bd. 43, 2020, 199, 273; als laufender Gewinn: BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 6, Rz 29; BeckOK EStG/Levedag, 11. Ed. [01.10.2021], EStG, § 18 Rz 991; Stahl in Korn, § 16 EStG Rz 333; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 551). Im Streitfall ist der aus der Sperrfristverletzung resultierende Gewinn im Bescheid vom 16.04.2015 bestandskräftig auf der Ebene der Gesellschaft als Aufgabegewinn festgestellt.

29 c) Dieser aus der Sperrfristverletzung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultierende Gewinn ist, wenn der Realteiler --wie im Streitfall-- seinen gesamten Betrieb veräußert, in den er die im Rahmen der Realteilung übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Buchwert übertragen hat, gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein diesem Realteiler zuzurechnen.

30 aa) Die Frage der Zurechnung dieses rückwirkend infolge einer Sperrfristverletzung eines Realteilers entstehenden Gewinns ist in Abgrenzung zu jenen Fällen zu beantworten, in denen es bereits im Zeitpunkt der Realteilung aufgrund einer gemeinschaftlichen Entnahme eines Wirtschaftsguts durch die Realteilungsgesellschaft zur Gewinnrealisierung und zur Zurechnung dieses Gewinns nach Maßgabe der allgemeinen Gewinnverteilungsquote kommt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 42). Denn während in den Fällen der Sperrfristverletzung im Zeitpunkt der Realteilung die Voraussetzungen der Buchwertfortführung gegeben sind und

erst die nachfolgende, sperrfristverletzende Handlung i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG eine rückwirkende Gewinnrealisierung auslöst, erfüllen in den Fällen des § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG bereits im Zeitpunkt der Realteilung nicht alle Realteiler die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung. Da dies den Realteilern bekannt ist, verwirklichen sie die Entnahme gemeinsam.

31 Sinn und Zweck der Realteilung ist, Umstrukturierungsmaßnahmen durch die steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen zu erleichtern, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 34). Die steuerneutrale Buchwertfortführung gemäß § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG soll dem einzelnen Realteiler (personenbezogen) zugutekommen, der das im Rahmen der Realteilung erhaltene Betriebsvermögen in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weiternutzt und so sein unternehmerisches Engagement in anderer Form fortsetzt; der Aufschub der Versteuerung anlässlich einer Betriebsaufgabe an sich aufzudeckender stiller Reserven soll andererseits (objektbezogen) nur insoweit erfolgen, als das erhaltene Betriebsvermögen tatsächlich in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weitergenutzt wird. Soweit das nicht der Fall ist, werden die in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven durch Ansatz der gemeinen Werte nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG aufgedeckt. Auf der Ebene der Gesellschaft entsteht bereits im Zeitpunkt der Realteilung aufgrund einer gemeinschaftlich verwirklichten Entnahme der Mitunternehmer der Realteilungsgesellschaft ein Aufgabegewinn (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG). Dieser wird den einzelnen Realteilern entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zugerechnet (BFH-Urteil in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, Rz 42; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607, unter III.3.f [Rz 58]; anders wohl noch BFH-Urteil vom 19.01.1982 - VIII R 21/77, BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456, unter I.1.a [Rz 11]; ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 6, Rz 9; s.a. Niehus/Wilke, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2019, 194, 206).

32 bb) Demgegenüber handelt es sich bei der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen, die nach einer Realteilung zu Buchwerten (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG) als Sperrfristverletzung eines Realteilers i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG zu beurteilen ist, nicht um eine gemeinschaftlich verwirklichte Entnahme der Realteilungsgesellschaft. In den Fällen des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG beruht die Gewinnrealisierung auf einer der Realteilung zeitlich nachfolgenden Sperrfristverletzung eines Realteilers, die die übrigen ehemaligen Mitunternehmer nicht verhindern können (vgl. Pupeter in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anh. 10 Rz 819 f.). Für diesen Fall bestimmt das Gesetz, dass für das veräußerte Wirtschaftsgut nachträglich auf Ebene der Realteilungsgesellschaft der gemeine Wert angesetzt wird, wodurch ein "Mehrgewinn" entsteht (Wendt, DStJG Bd. 43, 2020, 199, 273). § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG sieht nach seinem Wortlaut allein den rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes der betroffenen Wirtschaftsgüter vor, enthält jedoch keine Aussage zur Zurechnung des so entstehenden Gewinns. Die Regelung fingiert auch keine nachträgliche gemeinschaftliche Veräußerung des Wirtschaftsguts auf Ebene der Realteilungsgesellschaft. Vielmehr lässt sie die Zuteilung der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft an die Realteiler, die Kapitalkontenanpassung (Buchwerte der Realteiler), die Verlagerung der stillen Reserven auf die Gesellschafter und die Buchwertfortführung für das übrige Betriebsvermögen unberührt (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 6, Rz 28).

33 cc) Der so rückwirkend durch eine Betriebsveräußerung entstehende Gewinn ist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG allein dem die Sperrfrist verletzenden Realteiler zuzurechnen.

34 aaa) Nach dieser Vorschrift ist bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat. § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG stellt eine Sonderregelung für die Ermittlung des Aufgabegewinns bei Mitunternehmerschaften dar. Sie schreibt nicht allein den Ansatz des gemeinen Wertes vor (anderer Auffassung z.B. Pupeter in Widmann/Mayer, a.a.O., Anh. 10 Rz 824), sondern regelt auch die Gewinnzurechnung. Die Norm rechnet dem einzelnen Beteiligten im Fall der aufgabebedingten Übernahme von Wirtschaftsgütern unmittelbar das zu, was er tatsächlich erhält. Nur wenn im Rahmen der Betriebsaufgabe überhaupt kein Wirtschaftsgut von einem Beteiligten übernommen wird, sondern alle Wirtschaftsgüter veräußert werden, ist dem einzelnen Beteiligten ein Anteil am Aufgabegewinn nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen (vgl. Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 16 EStG Rz 554). Dementsprechend ist § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG als spezielle Gewinnzuweisungsnorm zu verstehen, die die Gewinnverteilung vom allgemeinen Gewinnverteilungsmaßstab loslöst (vgl. Seer in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 16 Rz 202; vgl. auch Schacht in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 16 Rz 1227 ff.; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456, unter III.3.f [Rz 11] zur Verteilung des Aufgabegewinns im Falle der Realteilung und § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG a.F.).

35 bbb) § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG bestimmt auch in Bezug auf den "Mehrgewinn", der aus der Verletzung der Sperrfrist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG entsteht, eine vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweichende Gewinnzurechnung, wenn ein Realteiler den gesamten Betrieb, in den er die im Rahmen der Realteilung

übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des ehemaligen Gesamthandsvermögens zum Buchwert übertragen hatte, innerhalb der Sperrfrist veräußert (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 6, Rz 28). Durch den gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG gebotenen rückwirkenden Ansatz des gemeinen Wertes für sämtliche übernommenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des ehemaligen Gesamthandsvermögens kommt es im Zusammenhang mit der --zunächst gewinnneutralen-- Realteilung zu einer der Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG vergleichbaren Situation. Der die Sperrfrist verletzende Realteiler ist so zu stellen, als habe er seine unternehmerische Tätigkeit bereits im Zeitpunkt der Realteilung unter Aufdeckung der in den von ihm übernommenen Wirtschaftsgütern des ehemaligen Gesamthandsvermögens ruhenden stillen Reserven aufgegeben. Ihm ist unmittelbar das zuzurechnen, was er im Rahmen der Realteilung erhalten hat. Um den Gewinn aus der Sperrfristverletzung zu ermitteln, ist den für die sperrfristverhafteten Wirtschaftsgüter nachträglich anzusetzenden gemeinen Werten das Kapitalkonto des Realteilers gegenüberzustellen, wie es sich auf Grundlage der Kapitalkontenanpassung ergeben hat, um den Sperrfristverletzungsgewinn zu ermitteln. Der die Sperrfrist verletzende Gesellschafter versteuert damit jene stillen Reserven, die er einerseits im Zuge der Realteilung übernommen und andererseits selbst durch sein Verhalten realisiert hat. Der (rückwirkend) entstehende Gewinn ist dem veräußernden Realteiler danach allein zuzurechnen.

36 ccc) Der Sinn und Zweck der Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG steht einer vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweichenden Zurechnung des rückwirkend entstehenden Aufgabegewinns in den Fällen der Veräußerung des gesamten Betriebs gemäß § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG nicht entgegen. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG schreibt --über den rückwirkenden Ansatz des entsprechenden gemeinen Wertes hinaus-- gerade nicht vor, dass die stillen Reserven zwingend bei sämtlichen Realteilern zu versteuern sind, weil sie ursprünglich auf der Gesamthandsebene gebildet wurden. Die Regelung zwingt auch nicht dazu, eine Gewinnverteilung herzustellen, die derjenigen bei einer gemeinschaftlichen Entnahme von Wirtschaftsgütern durch die Realteilungsgesellschaft im Zeitpunkt der Realteilung entspricht (anderer Auffassung Niehus/Wilke, Ubg 2019, 194, 203 und 207 f). § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG lässt vielmehr --wie dargelegt-- die übrigen Folgen der Realteilung unberührt. Zu einer Gewinnzurechnung nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels kommt es in den Fällen des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG somit nur dann, wenn sich weder aus dem Gesetz noch aus einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung der Realteiler (z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 6, Rz 29; s. z.B. auch Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 16 EStG Rz 413, HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz 562, jeweils m.w.N.; ablehnend z.B. Niehus/Wilke, Ubg 2019, 194, 208; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 551) eine abweichende Gewinnzurechnung ergibt. In den Fällen einer Betriebsveräußerung innerhalb der Sperrfrist sieht § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG eine solche vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweichende Zurechnung des Aufgabegewinns vor.

37 ddd) Demgegenüber käme es ohne die von § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG vorgesehene Gewinnzurechnung in den Fällen der Betriebsveräußerung innerhalb der Sperrfrist nicht nur zu einer rechtlich bedenklichen Besteuerung aus Drittverhalten (vgl. hierzu z.B. Crezelius, Finanz-Rundschau --FR-- 2002, 805), sondern auch zu einer nicht mehr vom Normzweck des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG gedeckten typisierenden Gewinnzurechnung. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG soll Gestaltungen verhindern, die einer gezielten Verlagerung von Wirtschaftsgütern und stillen Reserven im Wege der Realteilung mit dem Ziel der Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts dienen. An einer solchen Gestaltung fehlt es indes, wenn der Realteiler innerhalb der Sperrfrist durch einen Praxisverkauf sämtliche stillen Reserven aus den übernommenen Wirtschaftsgütern aufdeckt und --wie im Streitfall-- keine Anhaltspunkte für eine gezielte Verlagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen auf den Realteiler mit dem Ziel einer Statusverbesserung für den Fall der zeitnahen Veräußerung/Entnahme des Wirtschaftsguts ersichtlich sind.

38 eee) Schließlich folgt auch aus den Entscheidungen des IV. Senats (BFH-Urteile in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, und in BFHE 257, 324, BStBl II 2019, 29) kein anderes Ergebnis. In seinem Urteil in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24 hat sich der IV. Senat nicht zur Frage der Zurechnung des aus der Sperrfristverletzung resultierenden Aufgabegewinns geäußert. Seine Aussage, der auf der Ebene der Gesellschaft entstehende Aufgabegewinn sei den einzelnen Realteilern entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zuzurechnen (Rz 42), steht ersichtlich in Zusammenhang mit der Zurechnung des Aufgabegewinns, der aus der Aufdeckung stiller Reserven durch die Realteilungsgesellschaft gemäß § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG entsteht. Auch aus der Formulierung im Urteil in BFHE 257, 324, BStBl 2019, 29 (Rz 35) nach der die für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Realteilung geltenden besonderen Bedingungen allein in § 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG geregelt sind, folgt nicht, dass eine vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abweichende, auf die Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG gestützte Zurechnung des Gewinns gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG in den Fällen der Betriebsveräußerung während der Sperrfrist ausgeschlossen ist.

39 dd) Die Frage, ob der aus der Verletzung der Sperrfrist gemäß § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG resultierende Gewinn nicht

nur im vorliegenden Fall der Betriebsveräußerung, sondern stets nach Maßgabe des § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist, sofern die Beteiligten keine abweichende Zurechnung in der Realteilungsvereinbarung bestimmt haben (vgl. hierzu BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 6, Rz 29), lässt der Senat offen (vgl. hierzu z.B.: Seer in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 16 Rz 202; Sieker in Lademann, EStG, § 16 EStG Rz 585; Geeb in Frotscher/Geurts, EStG, § 16 Rz 205; Wendt, DStJG Bd. 43, 2020, 199, 273; Stenert, Deutsches Steuerrecht 2017, 1785; Gläser/Zöller, Der Betrieb 2019, 692, 694; Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., Anh. 5 Rz 158; anderer Auffassung Pupeter in Widmann/Mayer, a.a.O., Anh. 10 Rz 818 ff.; auch noch Wendt, FR 2016, 536; Niehus/Wilke, Ubg 2019, 194, 208; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 551; Schneider/Roderburg in Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. 2018, § 13 Rz 28; Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 16 EStG Rz 413; Stahl in Korn, § 16 EStG Rz 333; Graw in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16 Rz F 91; Pfützenreuter, EFG 2020, 719).

40 4. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben. Nach den dargelegten Grundsätzen ist (auch) der streitige, auf das ehemalige Gesamthandsvermögen entfallende Gewinn in Höhe von ... € allein der Beigeladenen zuzurechnen.

41 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen waren nicht dem Beklagten aufzuerlegen. Voraussetzung für eine Billigkeitsentscheidung in diesem Sinne wäre, dass die Beigeladene den Obsiegenden unterstützt hat (z.B. BFH-Urteil vom 04.05.2000 - IV R 10/99, BFHE 191, 529, BStBl II 2002, 850, m.w.N.). Dies war nicht der Fall. Zudem hat die Beigeladene keine Sachanträge gestellt. Ihre schriftliche Stellungnahme vom 07.10.2019 hat das Verfahren nicht wesentlich gefördert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de