

Urteil vom 18. August 2021, XI R 20/19

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 18.08.2021 XI R 43/20 - Rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG

ECLI:DE:BFH:2021:U.180821.XIR20.19.0

BFH XI. Senat

AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 6 Abs 5 S 6, FGO § 74, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, KStG § 8 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 5 S 3, EStG § 6 Abs 5 S 5, EStG VZ 2011, KStG VZ 2011

vorgehend FG München, 09. Juli 2019, Az: 7 K 1253/17

Leitsätze

1. NV: Kommt es im Jahr der (Buchwert-)Einbringung zu einer Veräußerung von Anteilen an der Personengesellschaft durch die einbringende Kapitalgesellschaft, liegt ein von Amts wegen zu berücksichtigender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, wenn das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit des mit Blick auf einen sog. Sperrfristverstoß angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid nicht aussetzt, bis durch einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bestandskräftig entschieden ist, ob und in welcher Höhe ein Gewinn aus der Veräußerung der Anteile in diesem Streitjahr entstanden ist.
2. NV: Ein rückwirkender (einkommenserhöhender) Ansatz von Teilwerten bei einer Einbringung zu Buchwerten wegen eines sog. Sperrfristverstoßes i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist ausgeschlossen, wenn die vollentgeltliche Übertragung von Anteilen durch den Einbringenden an eine Körperschaft innerhalb der Sperrfrist im Ergebnis zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in den zuvor eingebrachten Wirtschaftsgütern führt (Parallelentscheidung zum Senatsurteil vom 18.08.2021 - XI R 43/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 10.07.2019 - 7 K 1253/17 hinsichtlich Körperschaftsteuer 2011 aufgehoben.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Finanzgericht München wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die von der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, im Jahr 2011 (Streitjahr) in die S-KG zum Buchwert eingebrachten Wirtschaftsgüter aufgrund nachfolgender Veräußerung von Anteilen an der S-KG an eine Kapitalgesellschaft rückwirkend und einkommens- und gewerbeertragserhöhend mit dem Teilwert anzusetzen sind.
- 2 Die Klägerin, vormals ... GmbH, brachte mit Wirkung zum 01.01.2011 einzelne Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen der neu gegründeten S-KG, an deren Vermögen sie als alleinige Kommanditistin beteiligt war, zum Buchwert gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Beide Parteien gingen bei der Übertragung der Wirtschaftsgüter von einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG)

aus (steuerlicher Buchwert zum 01.01.2011: ... €). In der Gesamthandsbilanz der S-KG wurde der Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € ausgewiesen und für die Klägerin eine negative Ergänzungsbilanz mit den in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven erstellt.

- 3 Am 04.03.2011 veräußerte die Klägerin rückwirkend zum 01.01.2011 einen Anteil von 30 % an ihrer Kommanditbeteiligung an die schweizerische K-AG, mit Wirkung zum 01.01.2014 einen eben solchen Anteil. Darüber hinaus veräußerte die Klägerin zum 01.01.2011 einen Anteil von 15 % ihrer Kommanditbeteiligung an leitende Mitarbeiter. Zum 30.06.2014 erfolgte die Übertragung der restlichen 25 % der Mitunternehmeranteile an andere (natürliche) Personen.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte mit Blick auf den Einbringungsverfahren zunächst der Rechtsmeinung der Klägerin (Buchwertfortführung). Nach einer Außenprüfung vertrat die Prüferin aber die Auffassung, dass rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Wirtschaftsgüter auf die S-KG der Teilwert anzusetzen sei, soweit die Klägerin im Streitjahr und im Jahr 2014 ihre Kommanditanteile an die K-AG veräußert habe. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG lägen vor, da sich insoweit der Anteil einer Kapitalgesellschaft innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung der Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG begründet bzw. erhöht habe. Entsprechend der Veräußerung von insgesamt 60 % der Kommanditanteile an die K-AG seien im Streitjahr bei der Klägerin 60 % der stillen Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter aufzudecken.
- 5 Das FA erließ auf dieser Grundlage am 16.02.2016 für das Streitjahr Änderungsbescheide zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag.
- 6 Die hiergegen erhobenen Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 02.05.2019). Das Finanzgericht (FG) München gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 522 veröffentlichtem Urteil vom 10.07.2019 - 7 K 1253/17 statt. Denn § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sei nicht anzuwenden, wenn eine Verlagerung von stillen Reserven auf ein Körperschaftsteuersubjekt ausgeschlossen ist, weil es im Zuge der Anteilsveräußerung --als der nachträglichen Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft an den zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgütern-- zur Aufdeckung der stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter gekommen sei.
- 7 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Das Bundesministerium der Finanzen ist gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Revisionsverfahren beigetreten. Einen eigenen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet, soweit sie die Körperschaftsteuerfestsetzung für das Streitjahr betrifft; insoweit ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Im Übrigen ist die Revision als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 11 Das FG hat zwar ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Einbringung der Wirtschaftsgüter durch die Klägerin zum 01.01.2011 in das Vermögen der S-KG ungeachtet der nachfolgenden Anteilsveräußerungen an die K-AG keine Gewinnrealisierung zur Folge hatte - ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) kommt nicht in Betracht. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist jedoch zur Körperschaftsteuerfestsetzung die Vorgehensweise des Feststellungsverfahrens unbeachtet geblieben.
- 12 1. Das angefochtene Urteil ist zur streitigen Körperschaftsteuerfestsetzung aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Es liegt ein von Amts wegen zu berücksichtigender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, da das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit des Körperschaftsteuerbescheids nicht gemäß § 74 FGO ausgesetzt hat, bis durch einen Bescheid nach § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen des

Streitjahres der mitunternehmerschaftlichen Einkünfte (S-KG) entschieden ist, ob (und gegebenenfalls in welcher Höhe) der Klägerin aufgrund der mit Wirkung zum 01.01.2011 am 04.03.2011 erfolgten Veräußerung eines Anteils von 30 % an ihrer Kommanditbeteiligung an die K-AG ein Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist.

- 13** a) Körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte sind dann gemäß § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerrechtlich zuzurechnen sind. Bei einem Gewerbebetrieb ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn --wie bei der S-KG-- mehrere Personen den Betrieb als Unternehmer (Mitunternehmer) i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG führen (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.02.2017 - I R 35/14, BFHE 258, 1, BStBl II 2018, 33, Rz 15; vom 12.04.2021 - VIII R 46/18, BFHE 273, 22, BStBl II 2021, 614, Rz 12). Es entspricht dem Zweck des Feststellungsverfahrens und der dem § 179 AO zugrunde liegenden Kompetenzverteilung, eine inhaltlich identische Sachbehandlung gegenüber allen potentiell betroffenen Steuerpflichtigen sicherzustellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 1, BStBl II 2018, 33, Rz 16). Sieht das FG davon ab, das Klageverfahren gegen einen Steuerbescheid im Hinblick auf ein vorrangiges Feststellungsverfahren gemäß § 74 FGO auszusetzen, liegt darin nach der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung ein Verfahrensfehler im Sinne eines Verstoßes gegen die Grundordnung des Verfahrens. Dieser Fehler führt auch ohne Rüge im Revisionsverfahren zur Aufhebung des angefochtenen Urteils (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 258, 1, BStBl II 2018, 33, Rz 17, m.w.N.; in BFHE 273, 22, BStBl II 2021, 614, Rz 10).
- 14** b) Nach diesem Maßstab kam die Entscheidung der Vorinstanz, soweit sie die angefochtene Körperschaftsteuerfestsetzung betrifft, verfahrensfehlerhaft zustande. Im Streitfall liegt es nahe, dass die Klägerin als Kommanditistin der S-KG im Rahmen einer Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG im Streitjahr einen Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils von 30 % an ihrer Kommanditbeteiligung erzielt hat, der Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist. Das FG hat nicht ermittelt, ob der Klägerin im Rahmen eines Feststellungsverfahrens ein Gewinn aus der Anteilsveräußerung im Streitjahr zugerechnet wurde bzw. ob dies noch geschehen kann.
- 15** c) Dass die Feststellung gemäß § 180 Abs. 3 AO entbehrlich sein konnte, ist von den Beteiligten weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Insbesondere kann angesichts der rechtlichen Zweifelsfragen, die die Feststellung eines möglichen Veräußerungsgewinns aufwirft, der u.a. davon abhängt, ob es im Streitfall nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG zu einem rückwirkenden Teilwertansatz kommt, ein "Fall von geringer Bedeutung" i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO nicht vorliegen.
- 16** d) Im Rahmen eines vorgreiflichen Feststellungsverfahrens nach § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist zu berücksichtigen, ob und in welcher Höhe der Klägerin ein Gewinn aus der im Streitjahr erfolgten Anteilsveräußerung zuzurechnen ist. In diesem Verfahren ist auch zu klären, ob diesbezüglich ein Feststellungsbescheid verfahrensrechtlich noch erlassen oder geändert werden kann.
- 17** 2. Die Revision hat keinen Erfolg, soweit sie die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags betrifft. Da hinsichtlich der mit Wirkung zum 01.01.2011 in das Vermögen der S-KG eingebrachten Wirtschaftsgüter ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht in Betracht kommt, soweit die Klägerin Anteile an der S-KG nachfolgend in Höhe von insgesamt 60 % an die K-AG veräußert hat, ist der Gewerbeertrag i.S. des § 7 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) für den entsprechenden Erhebungszeitraum i.S. des § 14 GewStG (das Streitjahr) nicht zu erhöhen.
- 18** a) Die Beteiligten und das FG sind übereinstimmend und zutreffend davon ausgegangen, dass die Übertragung der Wirtschaftsgüter zum 01.01.2011 auf die S-KG im Zuge der Einbringung zum Buchwert erfolgen konnte.
- 19** aa) § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG sieht vor, dass bei der Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen das Wirtschaftsgut mit dem Wert anzusetzen ist, der sich nach den Vorschriften der Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Diese sog. Buchwertfortführung gilt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird.
- 20** bb) Die Einbringung der Wirtschaftsgüter zum 01.01.2011 erfüllt den Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG, da die Klägerin einzelne Wirtschaftsgüter ihres Betriebsvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der S-KG übertragen hatte.

- 21 cc) § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG hindert die Buchwertübertragung nicht.
- 22 Zwar ist nach dieser Regelung der Teilwert auch anzusetzen, soweit in den Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 3 EStG der Anteil an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Im Streitfall hat die Einbringung der Wirtschaftsgüter, die nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG erfolgt ist, aber weder einen Anteil einer Körperschaft an den eingebrachten Wirtschaftsgütern unmittelbar oder mittelbar begründet noch hat sich ein solcher Anteil erhöht. Denn die Klägerin war an den vor der Einbringung in ihrem Alleineigentum stehenden Wirtschaftsgütern auch nach der Einbringung über die S-KG allein beteiligt; ihr vermögensmäßiger Anteil hatte sich insoweit nicht verändert.
- 23 b) Die Veräußerung der Mitunternehmeranteile führt nicht zu einem rückwirkenden Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.
- 24 aa) Wird das nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG übertragene Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch die Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG).
- 25 bb) Im Streitfall wurden allerdings durch die Übertragung der Mitunternehmeranteile in Höhe von insgesamt 60 % die in die S-KG eingebrachten Wirtschaftsgüter weder veräußert noch entnommen. Vielmehr verblieben die eingebrachten Wirtschaftsgüter weiterhin im Gesamthandsvermögen der S-KG. Es ist nicht möglich, die Veräußerung eines Teil-/Mitunternehmeranteils unter § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu subsumieren (z.B. BFH-Urteil vom 15.07.2021 - IV R 36/18, BFHE 274, 55, BFH/NV 2021, 1588, Rz 47 ff., m.w.N.), auch wenn der Anteil an einer Personengesellschaft steuerrechtlich die Zusammenfassung aller Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftervermögens verkörpert (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 33; in BFH/NV 2021, 1588, Rz 47 ff.). Da sich § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auf die Veräußerung oder Entnahme des "nach Satz 3 übertragene[n] Wirtschaftsgut[s]" bezieht, kann nur dieses, nicht dagegen auch ein Teil-/Mitunternehmeranteil tatbestandlich sein (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 47 ff.).
- 26 c) Das FG hat auch zu Recht dahin erkannt, dass die Übertragung von insgesamt 60 % der Mitunternehmeranteile nicht zu einem rückwirkenden Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG führt.
- 27 aa) Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 des § 6 Abs. 5 EStG der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.
- 28 bb) Diese Voraussetzungen liegen, wovon sowohl die Vorinstanz als auch beide Beteiligte ausgehen, bei reiner Wortlautbetrachtung im Streitfall vor.
- 29 Der Übertragung der Mitunternehmeranteile ist eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vorausgegangen (s.o. II.2.a bb). Außerdem wurde durch die Übertragungen ein Anteil der K-AG an den übertragenen Wirtschaftsgütern der Klägerin begründet.
- 30 Denn unter "Anteil" i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist im Grundsatz die (unmittelbare oder mittelbare) vermögensmäßige Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut und damit an den darin gespeicherten stillen Reserven gemeint (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 20 ff.; s.a. Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1656).
- 31 Der Anteil der K-AG wurde auch aus einem "anderen Grund" begründet. Dieses Tatbestandsmerkmal bringt zum Ausdruck, dass die Anteilsbegründung nicht --wie nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG-- aufgrund der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, sondern erst aufgrund eines dieser Übertragung nachgelagerten Vorgangs erfolgt. Dabei definiert § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nicht, wie der nachgelagerte Vorgang beschaffen sein muss; es kann sich um einen "Vorgang beliebiger Art" handeln (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 27, m.w.N.).
- 32 cc) Das FG hat jedoch zu Recht dahin erkannt, dass der Wortlaut im Wege der teleologischen Reduktion dahingehend einzuschränken ist, dass ein Sperrfristverstoß ausscheidet, wenn nachträglich ein Anteil einer Körperschaft an einem zuvor zu Buchwerten eingebrachten Wirtschaftsgut innerhalb von sieben Jahren aufgrund eines vollentgeltlichen Beteiligungserwerbs (unmittelbar oder mittelbar) begründet wird.

- 33** Der Senat hat in diesem Sinne mit Urteil vom heutigen Tage XI R 43/20 (neutralisierte Abschrift liegt bei) in einem vergleichbaren Verfahren entschieden. Darauf ist zur Vermeidung von Wiederholungen zu verweisen.
- 34** d) Kommt ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG aufgrund der vollentgeltlichen Anteilsveräußerung nicht in Betracht, hat insoweit eine Erhöhung des im Streitjahr erzielten Gewerbeertrags der Klägerin zu unterbleiben.
- 35** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht (ungeachtet der nur teilweisen Zurückverweisung des Rechtsstreits - s. z.B. BFH-Urteil vom 27.03.2019 - I R 33/16, BFH/NV 2020, 201; Senatsurteil vom 02.07.2021 - XI R 29/18, BFHE 274, 8, BFH/NV 2021, 1563) auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de