

Urteil vom 21. Juni 2012, IV R 1/08

Teilentgeltliche Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft im Jahr 1999 - Entnahme - Keine Buchwertfortführung - Rückwirkungsverbot - Wegfall eines schutzwürdigen Vertrauens auf den Fortbestand der Rechtslage

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 6 Abs 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG § 52 Abs 16 S 11

vorgehend FG Düsseldorf, 25. Oktober 2007, Az: 18 K 621/04 G,F

Leitsätze

1. Wird ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens teilentgeltlich in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft übertragen, ist der Vorgang insoweit als Entnahme zu beurteilen, als das Entgelt hinter dem Teilwert des Wirtschaftsguts zurückbleibt .
2. Im Veranlagungszeitraum 1999 war eine derartige Entnahme nach § 6 Abs. 5 EStG 1999 nicht mit dem Buchwert zu bewerten .
3. Die Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG 1999 auf eine im Dezember 1998 angebahnte und im Februar 1999 vollzogene Übertragung verstößt nicht gegen das Rückwirkungsverbot .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger zu 1. (Kläger; im Folgenden auch A) war im Streitjahr 1999 zunächst Komplementär der Klägerin und Revisionsklägerin zu 2. (Klägerin; im Folgenden auch KG). Im Dezember 1999 schied A aus der KG aus und ist seither Geschäftsführer der als Komplementärin eingetretenen GmbH.
- 2** Durch Vertrag vom 1. Dezember 1998 hatte A als alleiniger Kommanditist mit einer anderen GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er zugleich war, die I-KG errichtet. Zweck der Gesellschaft war die Verwaltung von Immobilien. A sollte seine Kommanditeinlage von 100.000 DM in bar erbringen. Die Komplementär-GmbH hatte keine Einlage zu leisten und war am Vermögen der I-KG nicht beteiligt.
- 3** Im Gesellschaftsvertrag hieß es u.a.:
"§ 8 - Ergebnisverteilung
 1. Am Gewinn und Verlust nehmen die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Kapitalanteile teil. ...
 2. Die Gewinnanteile sind den Darlehenskonto der Gesellschafter zuzuschreiben, soweit sich aus diesem Vertrag nicht etwas anderes ergibt.
 3. Solange ein Verlustvortrag besteht, ist er durch spätere Gewinne auszugleichen. Erst danach können Gewinnanteile dem Rücklagen oder den Darlehnskonto gutgeschrieben werden.

...

§ 10 - Dauer der Gesellschaft und Kündigung
 1. Die Gesellschaft beginnt mit ihrer Eintragung in das Handelsregister. ...

...

§ 11 - Ausscheiden und Abfindung

...

2. Der ausgeschiedene Gesellschafter erhält eine Abfindung, wobei maßgebend der Realwert des Gesellschaftsanteils gem. Bewertung des Gutachterausschusses der zuständigen Stadtgemeinde ist.

Die Abfindung ist in fünf gleichen Jahresraten zu bezahlen, deren erste Rate sechs Monate nach dem Tag des Ausscheidens fällig wird. Das Darlehenskonto ist auf den Tag des Ausscheidens auszugleichen.

Am Gewinn und Verlust, der sich aus den am Tage des Ausscheidens schwebenden Geschäften ergibt, nimmt der ausgeschiedene Gesellschafter nicht teil, ebenso auch nicht am Gewinn oder Verlust

des laufenden Geschäftsjahres, wenn der Tag des Ausscheidens nicht mit einem Bilanzstichtag zusammenfällt."

- 4 Noch am Tag der Gründung wurde die Errichtung der Gesellschaft zur Eintragung im Handelsregister angemeldet. Zur Eintragung kam es allerdings erst am 26. Januar 1999, nachdem sich zuvor die Eintragung der Komplementär-GmbH verzögert hatte, weil der Gesellschaftsvertrag vom Registergericht wegen zu hoch veranschlagter Gründungskosten beanstandet worden war.
- 5 Am 5. Februar 1999 schloss A mit der von ihm vertretenen I-KG einen Übertragungsvertrag nebst Auflassung und übertrug das ihm gehörende bebaute Grundstück X mit Wirkung vom 1. Januar 1999 auf die I-KG. Vereinbarungen über eine Gegenleistung der I-KG enthielt der Vertrag nicht. Das Grundstück war von A an die KG verpachtet und bis dahin als Sonderbetriebsvermögen des A bei der KG bilanziert worden. Die Buchwerte für Grund und Boden und Gebäude beliefen sich zum 31. Dezember 1998 auf insgesamt 523.922 DM.
- 6 Die I-KG stellte bereits zum 31. Dezember 1998 eine Bilanz auf und führte darin die Buchwerte für das ehemalige Sonderbetriebsvermögen bei der KG fort. Auf der Passivseite wies die I-KG ein Gesellschafterdarlehen in entsprechender Höhe aus. Die Werte wurden in der Bilanz auf den 31. Dezember 1999 fortentwickelt. Dabei erhöhte sich das Gesellschafterdarlehen um den Gewinnanteil des A.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass die Übertragung des Grundstücks zur Realisierung der stillen Reserven geführt habe. Diese wurden unter Ansatz eines Verkehrswerts des Grundstücks von 1.440.000 DM mit 916.078 DM ermittelt. Das FA kam zunächst zu dem Ergebnis, dass der Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des A bei der KG im Jahr 1998 entstanden sei, und erließ einen entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 1998 für die KG. Der dagegen erhobene Einspruch hatte insoweit Erfolg, als das FA nun davon ausging, dass der Gewinn erst im Streitjahr 1999 entstanden sei. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde der Gewinn nach Abzug von Rückstellungen für Gewerbesteuer (170.514 DM) und für Prozesskosten (20.000 DM) mit 725.564 DM berechnet und ging in dieser Höhe in einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 1999 vom 21. Juni 2002 und einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid 1999 vom 8. Juli 2002 ein.
- 8 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1110 abgedruckt.
- 9 Mit der Revision rügen die Kläger eine fehlerhafte Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 i.V.m. § 52 Abs. 16 Satz 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in seiner Fassung durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) --EStG 1999--. Die Übertragung des Grundstücks habe danach nicht zur Aufdeckung stiller Reserven geführt.
- 10 Der Senat hat mit Einverständnis der Beteiligten durch Beschluss vom 9. Juli 2010 das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die Verfahren betreffend die Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze angeordnet. Nach Veröffentlichung der BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06 (BVerfGE 127, 31), 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 (BVerfGE 127, 1) und 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (BVerfGE 127, 61) haben sich die Beteiligten mit einer Aufnahme des Verfahrens einverstanden erklärt. Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 23. Februar 2012 wieder aufgenommen.
- 11 Die Kläger beantragen,

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1999 vom 21. Juni 2002 und den Gewerbesteuermessbescheid 1999 vom 8. Juli 2002, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Januar 2004, in der Weise zu ändern, dass der Entnahmegewinn des A von 725.564 DM unberücksichtigt bleibt.

- 12** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist nicht begründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** Die gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 der KG sind zutreffend ermittelt worden. Sie enthalten insbesondere zu Recht einen Gewinn aus der Übertragung des Grundstücks X. Dieser ist nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG im Sonderbetriebsvermögen des A dadurch entstanden, dass der Minderung des Betriebsvermögens durch Abgang des Grundstücks teilweise ein Erlös und teilweise eine Entnahme gegenüberstehen.
- 15** a) Das Grundstück war bis zu seiner Übertragung Sonderbetriebsvermögen I des A bei der KG.
- 16** Zum Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft zählen auch Wirtschaftsgüter, die einem einzelnen Mitunternehmer gehören, die jedoch dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I). Dies sind insbesondere solche Wirtschaftsgüter, die ein Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft zur Nutzung für deren gewerbliche Tätigkeit überlässt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Februar 1991 VIII R 65/89, BFHE 164, 315, BStBl II 1991, 789), und zwar unabhängig davon, ob die Wirtschaftsgüter für die Zwecke der Mitunternehmerschaft notwendig sind (BFH-Urteile vom 23. Mai 1991 IV R 94/90, BFHE 164, 540, BStBl II 1991, 800; vom 13. Oktober 1998 VIII R 46/95, BFHE 187, 425, BStBl II 1999, 357, unter II.2.b der Gründe, und vom 17. Dezember 2008 IV R 65/07, BFHE 224, 91, BStBl II 2009, 371).
- 17** Das Grundstück X stand im Eigentum des A und war an die KG zur Nutzung für deren betriebliche Zwecke verpachtet. Es war danach unstreitig aktives Sonderbetriebsvermögen I des A und wurde deshalb bis zur Übertragung auch zutreffend in einer Sonderbilanz des A erfasst.
- 18** b) Das Grundstück ist teilentgeltlich auf die I-KG übertragen worden. Dies führt im Ergebnis zur Aufdeckung der gesamten stillen Reserven von 916.078 DM im Sonderbetriebsvermögen des A.
- 19** aa) Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann Wirtschaftsgüter aus seinem Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft wie ein fremder Dritter entgeltlich veräußern (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.a cc; BFH-Urteile vom 25. Juli 1995 VIII R 25/94, BFHE 178, 418, BStBl II 1996, 684, und vom 11. Dezember 1997 IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836). Überschreitet das Entgelt den Buchwert, erzielt der Gesellschafter aus der Veräußerung einen Gewinn in seinem Sonderbetriebsvermögen. Entgelt für die Übertragung eines Wirtschaftsguts ist jede Gegenleistung, gleichgültig ob sie in Geld, Sachen oder Rechten besteht. Deshalb ist auch die Einräumung einer Forderung als Gegenleistung für die Übertragung des Wirtschaftsguts ein Entgelt. Räumt eine Personengesellschaft ihrem Gesellschafter als Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsguts eine Forderung ein, ist dieser Vorgang nicht anders als im Fall der Übernahme einer Verbindlichkeit des Gesellschafter durch die Gesellschaft als ein entgeltliches Geschäft zwischen Gesellschafter und Gesellschaft zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, m.w.N.; zur Übernahme von Verbindlichkeiten BFH-Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, m.w.N.). Als Einräumung einer Forderung ist auch anzusehen, wenn die Personengesellschaft dem Gesellschafter als Gegenleistung für die Übertragung des Wirtschaftsguts eine Gutschrift auf einem Gesellschafterkonto erteilt, das jederzeit fällige Forderungen und damit aus der Sicht der Gesellschaft Fremdkapital ausweist (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1976 IV R 210/72, BFHE 120, 239, BStBl II 1977, 145).
- 20** Ohne Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, aus welchem ihm zugeordneten Betriebsvermögen der Gesellschafter das Wirtschaftsgut auf eine Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, überträgt. Die vorstehenden Grundsätze gelten deshalb auch für die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafter bei einer

Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft, an der der Gesellschafter ebenfalls beteiligt ist (Schwesterpersonengesellschaft).

- 21** Im Streitfall ist das Grundstück lastenfrei aus dem Sonderbetriebsvermögen des A bei der KG auf die I-KG übertragen worden. Die übernommenen Wirtschaftsgüter wurden als Anlagevermögen unter Fortführung der Buchwerte aktiviert, während als Gegenbuchung auf der Passivseite das Konto 0841 angesprochen wurde, das unstreitig das in § 8 Abs. 2 und § 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags genannte Darlehenskonto des A war. Dieses Konto weist entgegen der Ansicht der Kläger eine Forderung des A gegenüber der I-KG aus und gehört nicht zu den Kapitalkonten des A (vgl. zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapitalkonten BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 29/06, BFHE 218, 291, BStBl II 2008, 103). Nach dem Gesellschaftsvertrag sollen auf dem ausdrücklich als Darlehenskonto bezeichneten Konto die entnehmbaren Gewinnanteile gebucht werden. Bei Ausscheiden des Gesellschafters ist das Konto auszugleichen (§ 11 Abs. 2 Satz 3 des Gesellschaftsvertrags). Eine Verrechnung mit Verlustvorträgen findet nach dieser ausdrücklichen Regelung nicht statt. Dass im Gesellschaftsvertrag keine ausdrückliche Regelung über die Bildung eines Verlustvortragskontos getroffen worden ist, bedeutet entgegen der Ansicht der Kläger nicht, dass Verluste dann mit dem Darlehenskonto zu verrechnen wären. Vielmehr folgt aus den vertraglichen Vereinbarungen, dass im Fall von Verlusten ein Verlustvortragskonto einzurichten ist, das dann gemäß § 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags zunächst mit Gewinnanteilen ausgeglichen werden muss, bevor Gewinnanteile wieder entnommen und damit auf dem Darlehenskonto gebucht werden dürfen. Im Fall des Ausscheidens vor einem solchen Ausgleich würde das Verlustvortragskonto in die Berechnung der Abfindung eingehen, nicht aber mit dem Darlehenskonto zu verrechnen sein.
- 22** Daraus ergibt sich, dass die I-KG ihrem Gesellschafter A als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks eine Forderung eingeräumt und die Übertragung insoweit entgeltlich stattgefunden hat. Zu einem Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des A kommt es dadurch allerdings nicht, weil die Forderung genau in Höhe des Buchwerts der übertragenen Wirtschaftsgüter eingeräumt worden ist.
- 23** bb) Soweit das Entgelt hinter dem Verkehrswert des Grundstücks zurückbleibt, ist die Übertragung unentgeltlich durchgeführt worden und hat zu einem Entnahmegewinn geführt.
- 24** Verlässt ein Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen aus betriebsfremden Gründen ohne angemessene Gegenleistung, ist der Vorgang als Entnahme zu beurteilen. Die Entnahme wird nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert bewertet, bzw. bei einer den Teilwert nicht erreichenden Gegenleistung mit der Differenz zwischen der Gegenleistung und dem Teilwert.
- 25** Durch die Übertragung des Grundstücks von A auf die I-KG hat das Grundstück seine Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der KG verloren. Betriebliche Gründe für die Übertragung sind nicht ersichtlich. Die Gegenleistung der I-KG für das Grundstück belief sich --wie ausgeführt-- auf den Buchwert von 523.922 DM. Der Verkehrswert des Grundstücks und damit mangels entgegenstehender Anhaltspunkte auch der Teilwert i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG betrug unstreitig 1.440.000 DM. In Höhe der Differenz von 916.078 DM ist danach von einer Entnahme auszugehen.
- 26** cc) Im Streitfall ergibt sich keine andere Beurteilung der Entnahme daraus, dass das übertragene Wirtschaftsgut aus dem Sonderbetriebsvermögen des A bei der KG in das Gesamthandsvermögen der I-KG, an deren Vermögen alleine A beteiligt war, übertragen worden ist.
- 27** (1) § 6 Abs. 5 EStG 1999 enthielt --anders als § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG in seiner seit 2001 geltenden Fassung-- keine Regelung über eine privilegierte Bewertung der Entnahme, die durch Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters bei einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft ausgelöst wird. Vielmehr hieß es in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1999, dass nicht der Buchwert, sondern der Teilwert anzusetzen sei "bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie bei der Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft".
- 28** Das Fehlen einer ausdrücklichen Regelung zu einer Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft kann entgegen der Ansicht der Kläger nicht dahin verstanden werden, dass in einem solchen Fall der Buchwert hätte angesetzt werden sollen (gleicher Ansicht Cattelaens, Der Betrieb 1999, 1083, 1084; Neumann, Steuerberater-Jahrbuch 1999/2000,

63, 72; Schulze zur Wiesche, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1999, 917, 920; anderer Ansicht Korn/Strahl, Kölner Steueralog 1999, 11964, 11971; Strahl, Finanz-Rundschau 1999, 628, 630; im Ergebnis auch Hörger/Mentel/Schulz, DStR 1999, 565, 572). Eine solche Übertragung lässt sich nicht unter § 6 Abs. 5 Satz 1 oder Satz 2 EStG 1999 subsumieren, denn beide Sätze regeln nur Überführungen und damit Transfers ohne Rechtsträgerwechsel. Es kommt auch keine analoge Anwendung dieser Regelungen auf Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen bei einer Personengesellschaft und Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft in Betracht. Denn aus § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1999 lässt sich klar erkennen, dass der Gesetzgeber für Übertragungen, also Transfers mit Rechtsträgerwechsel, keine Privilegierung zulassen wollte. Dies findet seine Stütze in den Gesetzesmaterialien, aus denen sich ergibt, dass die steuerneutrale Übertragung nach dem sog. Mitunternehmererlass (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Dezember 1977 IV B 2 -S 2241- 231/77, BStBl I 1978, 8) abgeschafft werden sollte (Begründung zum Gesetzentwurf, BTDrucks 14/23, S. 173) und dass an diesem Ziel auch im Verlauf der Beratungen über das StEntG 1999/2000/2002 und der dabei vorgenommenen Änderungen am Entwurf des § 6 EStG festgehalten wurde (Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 14/443, S. 24).

- 29** (2) Es kann dahinstehen, ob vor dem Inkrafttreten des § 6 Abs. 5 EStG 1999 ein Buchwerttransfer möglich gewesen wäre, wie die Kläger meinen. Denn im Streitfall gilt § 6 Abs. 5 EStG 1999.
- 30** Nach § 52 Abs. 16 Satz 11 EStG 1999 ist § 6 Abs. 5 EStG 1999 erstmals auf den Erwerb von Wirtschaftsgütern anzuwenden, bei denen der Erwerb aufgrund eines nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. Die Übertragung des Grundstücks erfolgte aufgrund des Vertrags vom 5. Februar 1999 und damit im zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelung. Inwieweit vorher Planungen bestanden hatten, die Übertragung noch vor 1999 durchzuführen, ist ohne Bedeutung. Den Klägern kann auch nicht darin gefolgt werden, dass das Rechtsverhältnis nach der Gründung der I-KG in einer Weise angebahnt war, dass es einem schwebend unwirksamen und erst im Jahr 1999 genehmigten Vertrag gleichgestellt werden könnte. Im Übrigen ging die verspätete Eintragung der I-KG auf eine vom Registergericht nicht akzeptierte Klausel des Gesellschaftsvertrags und damit auf eine den Klägern zuzurechnende Verzögerung zurück.
- 31** Die Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG 1999 auf den Streitfall bedeutet auch keine Verletzung des Rückwirkungsverbots. Zwar ist das StEntG 1999/2000/2002 erst am 24. März 1999 und damit nach Abschluss des Übertragungsvertrags verkündet worden. Darin liegt auch nach der neuesten Rechtsprechung des BVerfG eine sog. unechte Rückwirkung (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1; in BVerfGE 127, 31, sowie in BVerfGE 127, 61), weil die belastende Rechtswirkung der Neuregelung mit Entstehen der Einkommensteuer am Ende des Jahres 1999 an den vor der Verkündung verwirklichten Übertragungsvorgang anknüpft. Eine unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig. Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 1; in BVerfGE 127, 31, und in BVerfGE 127, 61).
- 32** Bei der danach erforderlichen Abwägung ist zum einen zu berücksichtigen, dass die Einführung des § 6 Abs. 5 EStG 1999 nicht die Änderung einer die Kläger begünstigenden gesetzlichen Regelung bedeutete, sondern die zuvor durch Rechtsfortbildung entwickelten und im Mitunternehmererlass niedergelegten Grundsätze ablösen sollte. Darüber hinaus gab es für die im Streitfall zu beurteilende Rechtsgestaltung weder eine ausdrückliche Regelung im Mitunternehmererlass noch eine gefestigte Rechtsprechung, aufgrund derer man auf die Nichtaufdeckung der stillen Reserven hätte vertrauen können. Selbst wenn es aber einen entsprechenden Vertrauenstatbestand gegeben hätte, wäre das Vertrauen nicht mehr schutzwürdig gewesen, nachdem der Gesetzentwurf mit der die steuerneutrale Übertragung abschaffenden Regelung am 9. November 1998 in den Deutschen Bundestag eingebracht worden war. Denn mit der Einbringung eines Gesetzentwurfs im Bundestag durch ein initiativberechtigtes Organ werden geplante Gesetzesänderungen öffentlich. Ab diesem Zeitpunkt sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen allgemein vorhersehbar. Deshalb können Steuerpflichtige regelmäßig nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch im Folgejahr unverändert fortbestehen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31, Rz 74).
- 33** Unter diesen Umständen bedarf es keiner weiteren Ausführungen dazu, ob die Kläger überhaupt im Vertrauen auf den Fortbestand der bisherigen Rechtslage gehandelt haben und auf welchen Zeitpunkt für eine vertrauensgeschützte Disposition abzustellen wäre.

- 34 dd) Der hier vertretenen Auslegung steht das BFH-Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420 nicht entgegen. Die damalige Entscheidung betrifft einerseits die Rechtslage vor Einführung einer gesetzlichen Regelung zur Bewertung von Entnahme und Einlage im Fall der Einbringung von Wirtschaftsgütern und kann schon deshalb für die Auslegung des hier anzuwendenden § 6 Abs. 5 EStG 1999 nicht prägend sein. Andererseits war damals auch eine andere Sachverhaltsgestaltung zu beurteilen, nämlich die Einbringung gegen ein drittübliches Mischentgelt.
- 35 c) Die Grundsätze der Betriebsverpachtung können entgegen der Auffassung der Kläger keine Anwendung in dem Sinne finden, dass ein verpachteter Einzelbetrieb des A in die I-KG zum Buchwert eingebracht worden ist. Ein Gewerbetreibender kann die Buchwerte der Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens fortführen, wenn er nach Einstellung der werbenden Tätigkeit den Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs verpachtet (grundlegend Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124, seither ständige Rechtsprechung). Ungeachtet weiterer Tatbestandsmerkmale setzt die Anwendung dieser Grundsätze danach immer voraus, dass ein werbender Betrieb eingestellt wird. Daran fehlt es im Streitfall. Denn es ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass A vor der Einbringung einen eigenen Gewerbebetrieb unterhalten hätte, dessen Betriebsvermögen das Grundstück gewesen wäre und dessen werbende Tätigkeit geendet hätte, bevor das Grundstück an die KG verpachtet wurde.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de