

Urteil vom 28. Mai 2015, IV R 26/12

Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns trotz vorheriger Ausgliederung einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1 S 2, EStG § 16 Abs 3, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Nürnberg, 18. Juni 2012, Az: 6 K 633/10

Leitsätze

Der Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs unterliegt auch dann der Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG, wenn zuvor im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen oder überführt worden ist.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 19. Juni 2012 6 K 633/10 aufgehoben und der Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. Dezember 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2010 insoweit aufgehoben, als darin auf den Rechtsvorgänger der Klägerin entfallende laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 39.516,38 € und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 0 € festgestellt worden sind.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der während des Revisionsverfahrens verstorbene M, der von der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) beerbt worden ist, war alleiniger Kommanditist der RS-KG. Zudem war er alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH (RS-GmbH), die am Vermögen der RS-KG nicht beteiligt war.
- 2** Die RS-KG vermietete den in ihrem Miteigentum stehenden Grundstücksteil an dem Grundstück A-Straße 10 (im Weiteren Grundstück) zunächst im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die GS-GmbH, an der M ebenfalls sämtliche Gesellschaftsanteile hielt. Ab dem Jahr 2002 und damit auch im Streitjahr 2004 wurden an die GS-GmbH, nachdem diese ihren Betriebssitz an einen anderen Ort verlegt hatte, nur noch fünf Garagen als Lagerfläche vermietet.
- 3** Auf Grund des Gesellschafterbeschlusses vom 21. Dezember 2004 schied die RS-GmbH zum 30. Dezember 2004 aus der RS-KG aus. Das Erlöschen der Firma wurde am 3. Januar 2005 im Handelsregister eingetragen. M überführte sodann beschlussgemäß das bisherige Gesellschaftsvermögen der RS-KG in sein Privatvermögen.
- 4** Die Anteile an der GS-GmbH und an der RS-GmbH, die beide bis zum 30. Dezember 2004 im Sonderbetriebsvermögen des M bei der RS-KG bilanziert wurden, überführte M in sein Sonderbetriebsvermögen bei der V-KG, an der er zu 40 % als Kommanditist beteiligt war.
- 5** Für die Überführung der Miteigentumsanteile an dem Grundstück in das Privatvermögen des M ermittelte die RS-KG im Rahmen der Feststellungserklärung 2004 einen Aufgabegewinn in Höhe von 46.759,30 €, der in vollem Umfang dem M zugerechnet wurde.
- 6** Mit Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom

29. August 2005 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) antragsgemäß auf M entfallende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 39.516,38 € fest, die sich aus einem Verlust in Höhe von 7.242,92 € und einem tarifbegünstigten Aufgabegewinn in Höhe von 46.759,30 € zusammensetzten.

- 7** Nach erneuter Prüfung ging das FA davon aus, dass der Aufgabegewinn nicht tarifbegünstigt sei. Anlässlich der Betriebsaufgabe seien nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden. Denn die Anteile an der GS-GmbH und an der RS-GmbH, welche wesentliche Betriebsgrundlagen i.S. des § 16 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) darstellten, seien ohne Aufdeckung der stillen Reserven in ein anderes Sonderbetriebsvermögen des M überführt worden. Entsprechend dieser Rechtsauffassung stellte das FA mit Änderungsbescheid vom 27. Dezember 2007 laufende Einkünfte des M in Höhe von 39.516,38 € fest.
- 8** Die dagegen nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, das Ausscheiden der Kapitalgesellschaft aus einer gewerblich geprägten Personengesellschaft führe zu einer Betriebsaufgabe. Die Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns sei aber zu verneinen, da nicht alle stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen, zu denen auch solche im Sonderbetriebsvermögen gehörten, im Rahmen der Betriebsaufgabe aufgedeckt worden seien. Unstreitig hätten erhebliche stille Reserven in der Beteiligung des M an der GS-GmbH geruht. Diese Beteiligung sei aber zum Buchwert in das Sonderbetriebsvermögen des M bei der V-KG überführt worden. Unerheblich sei, dass M die Aufdeckung der stillen Reserven nicht möglich gewesen sei, da die Überführung der Anteile an der GS-GmbH in das Sonderbetriebsvermögen bei der V-KG gemäß § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zwingend zum Buchwert habe vorgenommen werden müssen. M hätte es nämlich freigestanden, die Anteile an der GS-GmbH in sein Privatvermögen zu übertragen und dadurch die darin enthaltenen stillen Reserven aufzudecken. Zu Unrecht sei M davon ausgegangen, dass die Anteile an der GS-GmbH dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der V-KG zuzuordnen seien. Denn zwischen der V-KG und der GS-GmbH bestehe keine Betriebsaufspaltung, da es an der personellen Verflechtung fehle.
- 9** Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 10** Sie beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. Dezember 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2010 insoweit aufzuheben, als darin auf den Rechtsvorgänger der Klägerin, M, entfallende laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 39.516,38 € und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 0 € festgestellt worden sind.
- 11** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** 1. Der Senat legt die Klage und entsprechend auch die vorliegende Revision dahin aus, dass beide ausschließlich namens des M in seiner Eigenschaft als ehemaliger Gesellschafter der RS-KG und nicht als deren Rechtsnachfolger erhoben bzw. eingelegt worden sind. Nachdem M während des Revisionsverfahrens verstorben ist, ist dessen Ehefrau als Gesamtrechtsnachfolgerin in die prozessrechtliche Stellung des M eingetreten. Das Rubrum wird entsprechend angepasst.
- 13** Mit dem Ausscheiden der RS-GmbH aus der RS-KG durch Gesellschafterbeschluss vom 21. Dezember 2004 wurde die RS-KG ohne Liquidation sofort vollbeendet (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, BFH/NV 2014, 170). Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), ist mit deren Vollbeendigung erloschen (BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 87/05, BFH/NV 2009, 1650, und BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 170). Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter (§ 40 Abs. 2 FGO) wieder auf. Die

Klagebefugnis geht deshalb auch nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 170, m.w.N. zur Rechtsprechung).

- 14** 2. Zu Recht hat das FG von der Beiladung der RS-GmbH als ehemaliger Gesellschafterin abgesehen, da diese von dem vorliegenden Rechtsstreit unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sein kann und ihr insoweit keine eigene Klagebefugnis gemäß § 40 Abs. 2 FGO zustand. Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist ausschließlich die Tarifbegünstigung des dem M in vollem Umfang zugerechneten Gewinns aus der Aufgabe des Betriebs der RS-KG (dazu unter III.1.).

III.

- 15** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 16** 1. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist ausschließlich die Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns der RS-KG. Entsprechend hat der Senat bei seiner Entscheidung zu berücksichtigen, dass mit dem Gewinnfeststellungsbescheid vom 27. Dezember 2007 bestandskräftig festgestellt worden ist, dass eine Betriebsaufgabe vorliegt und ein Aufgabegewinn in der festgestellten Höhe erzielt worden ist, welcher dem M in voller Höhe zuzurechnen ist.
- 17** a) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (ständige Rechtsprechung, aus jüngerer Zeit z.B. BFH-Urteile vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878; vom 30. August 2012 IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, und vom 17. Dezember 2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, jeweils m.w.N.). Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns gemäß § 16 Abs. 1 und Abs. 3 EStG (BFH-Urteil in BFHE 248, 66). Davon zu unterscheiden ist die Qualifikation des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Auch diese Feststellung ist als Feststellung einer anderen Besteuerungsgrundlage im Zusammenhang mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung zu treffen und selbständig anfechtbar (BFH-Urteil in BFHE 248, 66).
- 18** b) Streitgegenstand des Klageverfahrens und mithin auch des Revisionsverfahrens ist ausschließlich die Feststellung der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 1 EStG. Denn M hat ausweislich der Klagebegründung, die zur Bestimmung seines Klagebegehrens maßgeblich heranzuziehen ist, den Gewinnfeststellungsbescheid vom 27. Dezember 2007 nur insoweit angefochten, als ihm die Tarifbegünstigung nicht gewährt worden ist. Das Vorliegen einer Betriebsaufgabe und die Entstehung eines Aufgabegewinns dem Grunde und der Höhe nach waren zwischen den Beteiligten zu keinem Zeitpunkt umstritten.
- 19** Davon ausgehend hat das FG im Ergebnis zutreffend das Vorliegen einer Betriebsaufgabe bejaht. Denn das Vorliegen einer Betriebsaufgabe ist mit Gewinnfeststellungsbescheid vom 27. Dezember 2007 bestandskräftig festgestellt worden und war deshalb nicht mehr zu prüfen.
- 20** 2. Das FG ist aber zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Überführung der Anteile an der GS-GmbH und an der RS-GmbH aus dem Sonderbetriebsvermögen des M bei der RS-KG in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der V-KG der Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns der RS-KG entgegensteht.
- 21** a) Gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG unterliegen in dem zu versteuernden Einkommen enthaltene außerordentliche Einkünfte der Tarifbegünstigung nach den Sätzen 2 bis 4. Gemäß § 34 Abs. 2 Halbsatz 1 EStG kommen als außerordentliche Einkünfte nur die enumerativ in § 34 Abs. 2 Nrn. 1 bis 5 EStG aufgeführten Einkünfte in Betracht, so u.a. nach Nr. 1 Veräußerungsgewinne i.S. des § 16 EStG.
- 22** aa) Nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG unterliegt ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn der Tarifbegünstigung nur, wenn er auch "außerordentlich" ist. Dies setzt bei allen Tatbeständen des § 34 Abs. 2 EStG eine atypische Zusammenballung voraus (zuletzt BFH-Urteile vom 9. Dezember 2014 IV R 36/13, BFHE 248, 75, und in BFHE 248, 66, jeweils m.w.N.). Die Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG erfordert demnach, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen

Vorgang aufgelöst werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, m.w.N.; BFH-Urteile in BFHE 248, 75, und in BFHE 248, 66, jeweils m.w.N.).

- 23** bb) Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs gehören im Zusammenhang mit der Tarifbegünstigung eines Gewinns aus einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe neben den funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern auch solche Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind (sog. funktional-quantitative Betrachtungsweise). Dies folgt aus der normspezifischen Auslegung des § 34 EStG, dessen Zweck darin zu sehen ist, eine zusammengeballte Realisierung der über die Zeit entstandenen, gesammelten stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen (BFH-Urteile vom 3. September 2009 IV R 61/06, BFH/NV 2010, 404; in BFHE 248, 75, und in BFHE 248, 66, jeweils m.w.N.). Unerheblich ist, ob die Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen (I oder II) der Mitunternehmer gehalten werden (BFH-Urteil vom 2. Oktober 1997 IV R 84/96, BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104).
- 24** b) Zu den in § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG aufgeführten Veräußerungsgewinnen i.S. des § 16 Abs. 1 EStG und den gemäß § 16 Abs. 3 EStG gleichgestellten Aufgabegewinnen gehören u.a. die Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils. Als Teilbetrieb gilt nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.
- 25** aa) Die Tarifbegünstigung knüpft damit nach der ausdrücklichen Entscheidung des Gesetzgebers nicht stets an die vollständige Aufgabe des betrieblichen Engagements an. Vielmehr sind daneben auch die Veräußerung/Aufgabe eines Teilbetriebs, einer das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (fingierter Teilbetrieb) oder eines Mitunternehmeranteils (im Weiteren Sachgesamtheiten) begünstigt. Daraus folgt, dass die Frage der Tarifbegünstigung bezogen auf die jeweils betroffene Sachgesamtheit zu prüfen ist und im Sinne einer segmentierten Betrachtung die Aufdeckung der in den wesentlichen Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven nur im Hinblick auf die jeweils veräußerte oder aufgegebenen Sachgesamtheit untersucht wird. Dementsprechend hat der BFH eine tarifbegünstigte Aufgabe eines Teilbetriebs bejaht, obwohl die stillen Reserven der wesentlichen Wirtschaftsgüter, die dem anderen Teilbetrieb zugeordnet waren, nicht zeitgleich aufgedeckt worden waren (BFH-Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725). Ebenso hat der BFH --angesichts der doppelstöckigen Struktur unter Heranziehung des Transparenzgrundsatzes-- die Veräußerung der Anteile an einer Obergesellschaft als tarifbegünstigte Veräußerung beurteilt, obwohl im zeitlichen Kontext mit dieser Veräußerung Anteile der Obergesellschaft an einer Untergesellschaft zum Buchwert ausgegliedert worden waren (BFH-Urteil vom 25. Februar 2010 IV R 49/08, BFHE 228, 486, BStBl II 2010, 726).
- 26** bb) Diese Rechtsprechung ist auf alle in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG genannten Sachgesamtheiten zu erstrecken. Danach unterliegt der Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs auch dann der Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG, wenn im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen oder überführt wird. Denn eine derartige Beteiligung wird in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einem Teilbetrieb gleichgestellt. Ziel dieser durch das Steueränderungsgesetz 1965 vom 14. Mai 1965 (BGBl I 1965, 377, BStBl I 1965, 217) eingeführten Regelung ist es, die stillen Reserven der Beteiligung einer ermäßigten Besteuerung zu unterwerfen, weil die Veräußerung der Beteiligung derjenigen eines Teilbetriebs wirtschaftlich gleichstehe (Zweiter Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags vom 19. März 1965, zu BTDrucks IV/3189, S. 6; BFH-Urteil vom 15. September 1988 IV R 75/87, BFHE 155, 511, BStBl II 1991, 624). Die gesetzliche Fiktion eines Teilbetriebs hat denknötwendig zur Folge, dass der Gesamtbetrieb fiktiv aus zwei Teilbetrieben (zwei Sachgesamtheiten) besteht und die Tarifbegünstigung bezogen auf die jeweils betroffene Sachgesamtheit zu prüfen ist. Auch hier kann es für die Tarifbegünstigung im Ergebnis keinen Unterschied machen, welcher der beiden Teilbetriebe zuerst veräußert oder aufgegeben wird. Es ist deshalb kein Grund dafür ersichtlich, eine begünstigte Veräußerung der das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur dann anzunehmen, wenn der verbleibende Teilbetrieb fortbesteht und nunmehr als (Rest-)Betrieb fortgeführt wird (so aber Geissler in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 16 EStG Rz 160, und HHR/Patt, § 16 EStG Rz 296), demgegenüber die vergleichbare Fallkonstellation, nämlich die Veräußerung bzw. Aufgabe des wirtschaftenden Teilbetriebs, deshalb nicht als tarifbegünstigte Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe zu beurteilen, weil die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (der fiktive Teilbetrieb) in ein anderes Betriebsvermögen überführt worden ist (so bereits BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 725, im Rahmen eines obiter dictums). Soweit dem Urteil des erkennenden Senats in BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104 eine andere Rechtsauffassung zu Grunde liegt, hält der Senat daran nicht fest.

- 27** 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.
- 28** a) Das FG hat die Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Betriebsaufgabe nur deshalb verneint, weil die unstreitig in der Beteiligung des M an der GS-GmbH ruhenden stillen Reserven nicht aufgedeckt worden sind. Da die Beteiligung des M nach den Feststellungen des FG aber das gesamte Nennkapital der GS-GmbH umfasste, stand die Buchwertüberführung dieser Anteile in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen des M der Tarifbegünstigung des hier in Streit stehenden Aufgabegewinns gemäß § 34 Abs. 1 EStG nicht entgegen.
- 29** b) Dies gilt gleichermaßen für die Buchwertüberführung der Anteile an der RS-GmbH, da die Beteiligung des M nach den Feststellungen des FG ebenfalls das gesamte Nennkapital der RS-GmbH umfasste.
- 30** 4. Wegen vorliegender Spruchreife entscheidet der Senat in der Sache selbst. Der hier in Streit stehende Gewinn aus der Aufgabe der RS-KG unterliegt in vollem Umfang, also in Höhe von 46.759,30 € der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 1 EStG. Dieses Ergebnis wird schon dadurch erreicht, dass der geänderte Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. Dezember 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2010 insoweit aufgehoben wird, als darin auf den M entfallende laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 39.516,38 € und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 0 € festgestellt worden sind. Damit lebt der ursprüngliche Bescheid vom 29. August 2005 insoweit wieder auf, als darin auf den M entfallende laufende Einkünfte (Verlust) in Höhe von ./ 7.242,92 € und ein tarifbegünstigter Aufgabegewinn in Höhe von 46.759,30 € festgestellt worden sind.
- 31** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de