

Urteil vom 09. September 2010, IV R 22/07

Keine Unterbrechung der Sechs-Jahres-Frist des § 6b EStG durch Buchwerteinbringung - Zuordnung von Grundstücken zum Umlaufvermögen bei landwirtschaftlich tätigem Betrieb - Übertragung eines Betriebs gegen Versorgungsleistungen

BFH IV. Senat

EStG § 6b Abs 4 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 6b Abs 10, UmwStG § 24

vorgehend FG Münster, 14. Februar 2005, Az: 6 K 2381/03 F

Leitsätze

1. NV: Die Sechs-Jahres-Frist des § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG wird durch eine Einbringung nach § 24 UmwStG unter Fortführung der Buchwerte nicht unterbrochen .
2. NV: Die Zuordnung von Anlage- und Umlaufvermögen ist nicht von der Qualifikation der Einkünfte, sondern allein von der betrieblichen Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts abhängig. Grundstücke einer landwirtschaftlich tätigen, aber gewerblich geprägten Personengesellschaft gehören deshalb nur unter den für alle landwirtschaftlichen Betriebe geltenden Voraussetzungen zum Umlaufvermögen .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Zweck ausweislich des Gesellschaftsvertrags in dem An- und Verkauf von Grundstücken, der Bestellung von Erbbaurechten und deren schlüsselfertiger Bebauung durch Nachunternehmer, der Vermietung dieser Baulichkeiten sowie sämtlichen damit zusammenhängenden und den Gesellschaftszweck fördernden Geschäften besteht. Die Klägerin war mit Vertrag vom 11. März 1998 gegründet worden, weil der alleinige Kommanditist und allein am Vermögen der Klägerin beteiligte B Flächen des ihm von seinen Eltern 1995 gegen Versorgungsleistungen übertragenen landwirtschaftlichen Betriebs als Bauland durch Bestellung von Erbbaurechten und durch Verkauf von Parzellen nutzen wollte. Zu diesem Zweck brachte B den von seinen Eltern weiter bewirtschafteten Betrieb in die Klägerin zu Buchwerten ein. Mit Verträgen vom 24. März und 11. Mai 1998 veräußerte die Klägerin Straßenflächen an die Stadt. Anschließend beauftragte B die ...bank mit der Vermarktung der Baugrundstücke. In den Streitjahren 1998 und 1999 wurden an 19 Grundstücken Erbbaurechte bestellt; mindestens 9 Grundstücke wurden veräußert.
- 2 Die Gewinne aus den Veräußerungen stellte die Klägerin in Rücklagen nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) ein, und zwar 1998 in Höhe von 200.775 DM und 1999 in Höhe von 256.043 DM.
- 3 Nach einer Außenprüfung erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Rücklagen nicht mehr an. Die Grundstücke seien Umlaufvermögen gewesen, was sich insbesondere aus dem Zweck der Gesellschaft und dem Umstand ergebe, dass 40 % der Grundstücke veräußert worden seien.
- 4 Nach erfolglosem Einspruch gegen die entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheide 1998 und 1999 wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1522).
- 5 Es führte aus, eine § 6b-Rücklage könne nicht gebildet werden, weil die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört hätten. Mit der Einbringung in das Vermögen der Klägerin sei das Grundvermögen zu deren Umlaufvermögen geworden, weil der Betrieb auf das Unterhalten eines gewerblichen Grundstückshandels gerichtet gewesen sei. Die Veräußerung von neun Objekten innerhalb von zwei Jahren belege, dass nicht die Fruchtziehung, sondern die Verwertung der Substanz im Vordergrund gestanden habe. Die Einlassung der Klägerin, dass im Grunde nur Erbbaurechte hätten bestellt werden sollen, sei durch die Vielzahl der Veräußerungen widerlegt. Der Auffassung des Schleswig-Holsteinischen FG (Beschluss vom 12. Oktober 2001 V 183/01, EFG 2002, 77), wonach auf die Vorbesitzzeit des Gesellschafters abzustellen sei, werde nicht gefolgt.

- 6 Mit der Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 6b Abs. 3 EStG.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Münster vom 15. Februar 2005 6 K 2381/03 F sowie die Einspruchsentscheidung vom 4. April 2003 aufzuheben und die geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte vom 2. April 2003 mit der Maßgabe zu ändern, dass eine Rücklage gemäß § 6b EStG in Höhe von 200.775 DM für 1998 und 256.043 DM für 1999 berücksichtigt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist begründet. Die Klägerin konnte Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken in der geltend gemachten Höhe in Rücklagen nach § 6b EStG einstellen.
- 11 1. Steuerpflichtige, die Grund und Boden veräußern, können nach § 6b Abs. 1 EStG bei Vorliegen der in § 6b Abs. 4 EStG genannten Voraussetzungen im Wirtschaftsjahr der Veräußerung einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns von den Anschaffungs- und Herstellungskosten bestimmter anderer Wirtschaftsgüter abziehen. Soweit dieser Abzug nicht vorgenommen wird, kann im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EStG). Voraussetzung dafür ist nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG u.a., dass die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben.
- 12 2. Die Voraussetzungen für eine Bildung der Rücklage in Höhe der aus Grundstücksveräußerungen entstandenen Gewinne sind vorliegend in beiden Streitjahren erfüllt. Insbesondere gehörten die veräußerten Grundstücke während eines Zeitraums von mindestens sechs Jahren vor der Veräußerung ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte.
- 13 a) Die Grundstücke waren ursprünglich unstreitig Anlagevermögen des von den Eltern des Gesellschafters B unterhaltenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Durch die Übertragung des Betriebs auf B gegen Gewährung von Versorgungsleistungen im Jahr 1995 haben die Grundstücke weder ihre Eigenschaft als Anlagevermögen des Betriebs verloren noch hat die Übertragung Einfluss auf die Sechs-Jahres-Frist.
- 14 Die Übertragung eines Betriebs gegen Versorgungsleistungen wird nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) einer unentgeltlichen Übertragung gleichgestellt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, unter C.II.1. der Entscheidungsgründe). Im Anwendungsbereich des Instituts der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen unterliegt der Übergang des Betriebs danach den Regelungen des § 7 Abs. 1 der Einkommensteuerrückführungsverordnung a.F. bzw. ab 1999 des § 6 Abs. 3 EStG. Dazu gehört nicht nur die Fortführung der Buchwerte durch den Erwerber, sondern der vollständige Eintritt des Rechtsnachfolgers in die betriebsbezogene Rechtsstellung des Rechtsvorgängers. Die unentgeltliche Betriebsübertragung hat dementsprechend weder Einfluss auf die Zuordnung eines zum übertragenen Betrieb gehörenden Wirtschaftsguts zum Anlage- oder Umlaufvermögen noch unterbricht die Übertragung die Frist des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 24. März 1992 VIII R 48/90, BFHE 168, 521, BStBl II 1993, 93).
- 15 b) Auch die Einbringung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs in die Klägerin hat weder Einfluss auf die Zuordnung der Grundstücke zum Anlage- oder Umlaufvermögen noch auf die Sechs-Jahres-Frist.
- 16 aa) Wird ein Betrieb nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Personengesellschaft eingebracht, ist der Vorgang zwar nicht als unentgeltliches, sondern als entgeltliches tauschähnliches Geschäft zu behandeln (vgl. etwa Senatsurteil vom 29. Oktober 1987 IV R 93/85, BFHE 151, 181, BStBl II 1988, 374). Jedenfalls wenn von dem Wahlrecht zur Fortführung der Buchwerte Gebrauch gemacht wird, treten aber mit einer unentgeltlichen Übertragung vergleichbare Rechtsfolgen ein. Demgemäß regelt § 24 Abs. 4 Halbsatz 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in den für die Streitjahre geltenden Fassungen, dass die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebs der Personengesellschaft zugerechnet wird. Die Sechs-Jahres-Frist des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG wird folglich durch eine Einbringung unter Fortführung der Buchwerte nicht unterbrochen.
- 17 Die Zurechnung der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebs ist unabhängig davon, ob die

Übertragung von Veräußerungsgewinnen einer Personengesellschaft gemäß § 6b EStG gesellschafts- oder gesellschaftsbezogener Art stattfindet. Bis einschließlich 1998 hatte die Rechtsprechung § 6b EStG vor dem Hintergrund des Transparenzgrundsatzes gesellschaftsbezogen ausgelegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 168, 521, BStBl II 1993, 93). Mit Wirkung für Veräußerungen, die nach dem 31. Dezember 1998 erfolgen (§ 52 Abs. 18 Satz 1 i.V.m. Abs. 18a Satz 2 EStG), regelte § 6b Abs. 10 EStG 1999 demgegenüber eine gesellschaftsbezogene Anwendung der Gewinnübertragung, indem dort angeordnet wurde, dass bei Personengesellschaften und Gemeinschaften an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft trete, soweit Wirtschaftsgüter zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft gehörten. Schon bald kehrte der Gesetzgeber aber zur gesellschaftsbezogenen Betrachtung zurück und hob deshalb den bisherigen § 6b Abs. 10 EStG mit Wirkung für Veräußerungen, die nach dem 31. Dezember 2001 vorgenommen werden (§ 52 Abs. 18a Satz 1 EStG), inhaltlich ersatzlos auf.

- 18** bb) Im Streitfall, der die Jahre 1998 und 1999 betrifft, ist deshalb für in 1998 vorgenommene Veräußerungen die gesellschaftsbezogene Betrachtung maßgeblich, für in 1999 vorgenommene Veräußerungen hingegen die gesellschaftsbezogene Betrachtung. Die gesellschaftsbezogene Betrachtung bedeutet, dass ein Gewinn aus der Veräußerung von Gesamthandsvermögen nur dann begünstigt ist, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut zuvor sechs Jahre ununterbrochen Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft war. Die Zugehörigkeit zu einem Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters reicht nicht aus (Senatsurteil vom 9. Februar 2006 IV R 23/04, BFHE 212, 259, BStBl II 2006, 538, m.w.N.).
- 19** Einer solchen Abgrenzung zwischen Gesamthandsvermögen und einem Gesellschafter zuzuordnendem Betriebsvermögen bedarf es allerdings nicht, wenn das Wirtschaftsgut zwar während des Sechs-Jahres-Zeitraums Einzelbetriebsvermögen eines Gesellschafters war, es aber infolge einer Einbringung des Betriebs in die Personengesellschaft zum Gesamthandsvermögen geworden ist. Insoweit werden die unterschiedlichen Zugehörigkeiten durch § 24 Abs. 4 Halbsatz 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG zu einer einzigen Zugehörigkeit verbunden. Der Systemwechsel von der gesellschaftsbezogenen zur gesellschaftsbezogenen Betrachtung hat demnach für Fälle der Buchwerteinbringung nach § 24 UmwStG dann keine Bedeutung, wenn sämtliche Anteile am Vermögen der Personengesellschaft, in die der Betrieb eingebracht worden ist, von dem bisherigen Inhaber des eingebrachten Betriebs gehalten werden.
- 20** cc) So verhielt es sich im Streitfall. B war Inhaber des eingebrachten landwirtschaftlichen Betriebs und zugleich der allein am Vermögen der Klägerin beteiligte Gesellschafter. Für die Prüfung der Frage, ob die Sechs-Jahres-Frist eingehalten wurde, ist damit von einer fortgesetzten Zugehörigkeit zum Anlagevermögen des Einzelbetriebs des B und anschließend zum Anlagevermögen der Klägerin auszugehen.
- 21** c) Die veräußerten Grundstücke waren auch nach der Einbringung bis zur Veräußerung dem Anlagevermögen zuzuordnen.
- 22** aa) Zum Anlagevermögen gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft zu dienen. Umlaufvermögen sind demgegenüber die zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter. Ein Gegenstand, der zum Verkauf bestimmt ist, gehört auch dann zum Umlaufvermögen, wenn er bei fehlender Verkaufsmöglichkeit übergangsweise vermietet oder in anderer Weise für den Betrieb genutzt wird. Demgegenüber gehört ein Gegenstand, der zur dauernden Nutzungsüberlassung bestimmt ist, zum Anlagevermögen, es sei denn, die Vermietung dient nur dem Zweck, den Gegenstand anschließend dem Mieter zu verkaufen (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa Senatsurteil vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799, unter II.3.a aa der Entscheidungsgründe, m.w.N.).
- 23** bb) Die Klägerin hat keinen gewerblichen Grundstückshandel betrieben, zu dessen Umlaufvermögen einige oder alle Grundstücke der Klägerin hätten gehören müssen.
- 24** aaa) Die Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehört, ist nach der Rechtsprechung des BFH auch dann ein landwirtschaftliches Hilfsgeschäft, wenn ein großes bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück parzelliert wird und zahlreiche Parzellen an verschiedene Erwerber mit erheblichem Gewinn veräußert werden (Senatsurteil vom 8. September 2005 IV R 38/03, BFHE 211, 195, BStBl II 2006, 166, unter 1.a der Gründe). Ein Land- und Forstwirt veräußert daher Grundvermögen grundsätzlich als reinvestitionsbegünstigtes Anlagevermögen, solange er nicht einen gewerblichen Grundstückshandel eröffnet (Senatsurteil vom 31. Mai 2001 IV R 73/00, BFHE 195, 551, BStBl II 2001, 673).
- 25** Das Stadium eines gewerblichen Grundstückshandels wird dann erreicht, wenn der Unternehmer über die

Parzellierung und Veräußerung hinausgehende Aktivitäten entfaltet, die darauf gerichtet sind, den zu veräußernden Grundbesitz zu einem Objekt anderer Marktgängigkeit zu machen (Senatsurteil in BFHE 211, 195, BStBl II 2006, 166, unter 1.a und 1.b der Gründe, m.w.N.). Mit den in Veräußerungsabsicht vorgenommenen, werterhöhenden Aktivitäten werden die Grundstücke zum gewerblichen Umlaufvermögen (Senatsbeschluss vom 4. Juli 2006 IV B 59/05, BFH/NV 2006, 2063, unter II.1.a der Gründe; Senatsurteil in BFHE 211, 195, BStBl II 2006, 166, unter 1.a der Gründe).

- 26** Die vorstehenden Grundsätze sind auch auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft anzuwenden, die zwar landwirtschaftlich tätig ist, aus ihrem Betrieb aber wegen der gewerblichen Prägung gewerbliche Einkünfte erzielt. Die Zuordnung von Anlage- und Umlaufvermögen ist nicht von der Qualifikation der Einkünfte, sondern allein von der betrieblichen Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts abhängig.
- 27** bbb) Die Klägerin hat keine über die Parzellierung und Veräußerung hinausgehenden Aktivitäten entfaltet, um die Marktgängigkeit der Grundstücke zu erhöhen. Insbesondere hat sie weder an der Gestaltung des Bebauungsplans mitgewirkt noch die Erschließung der Grundstücke übernommen. Auch wurden keine fremden Grundstücke zur Arrondierung der Baulandflächen hinzuerworben. Das einzige von der Klägerin angeschaffte Grundstück sollte unstreitig auf Dauer Betriebsvermögen bleiben, also weder wieder verkauft werden noch auf andere Weise zur Absatzförderung dienen.
- 28** Bis zum Abschluss der Kaufverträge hatte sich danach die Zweckbestimmung der für fremde Bebauung vorgesehenen Grundstücke noch nicht in der Weise geändert, dass die Grundstücke zum Umlaufvermögen wurden.
- 29** 3. Die Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken in Höhe von 200.775 DM (1998) und 256.043 DM (1999) stammen danach aus der Veräußerung von Grund und Boden, der bis zur Veräußerung über mindestens sechs Jahre zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört hat. Da auch alle weiteren Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 EStG unstreitig erfüllt sind, konnte die Klägerin die betreffenden Gewinne in beiden Streitjahren jeweils in eine Rücklage gemäß § 6b Abs. 3 EStG einstellen.
- 30** 4. Der Rechtsstreit ist entscheidungsreif. Die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb mindern sich um die in die Rücklage eingestellten Gewinne abzüglich der auf diese Gewinne entfallenden und in die Prüferbilanz aufgenommenen Gewerbesteuerrückstellung. Der Senat kann die danach gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte 1998 und 1999 mangels Überprüfbarkeit der Gewerbesteuerrückstellung nicht selbst errechnen. Er macht deshalb von der Möglichkeit Gebrauch, dem FA die Berechnung des festzustellenden Betrags gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de