

Urteil vom 19. September 2012, IV R 11/12

Keine Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen gegen ein den Buchwert nicht überschreitendes Entgelt

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1, EStG § 6 Abs 5 S 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 05. März 2012, Az: 13 K 251/10

Leitsätze

Die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft führt nicht zur Realisierung eines Gewinns, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger zu 2. (Kläger) war im Streitjahr 2001 als Kommanditist zu 70 % am Vermögen der Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin), einer GmbH & Co. KG, beteiligt. Mit Vertrag vom 26. Juni 2001 übertrug der Kläger zwei bis dahin zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörende bebaute Grundstücke auf die Klägerin. Auf einem der Grundstücke lastete eine Verbindlichkeit in Höhe von 296.453,47 €, die die Klägerin übernahm. Die Klägerin bilanzierte die Grundstücke anschließend mit ihrem Buchwert.
- 2** Nach einer Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die Übertragung des mit der Verbindlichkeit belasteten Grundstücks anteilig zur Aufdeckung stiller Reserven geführt habe. Der Verkehrswert des Grundstücks betrug 1.520.000 €. Nach Abzug des Buchwerts von 1.026.339,09 € beliefen sich die stillen Reserven auf 493.660,91 €. Im Verhältnis zum Verkehrswert machte die übernommene Verbindlichkeit 19,5 % aus, so dass es nach Auffassung des FA zur Aufdeckung stiller Reserven in Höhe von 96.281,24 € im Sonderbetriebsvermögen des Klägers gekommen war. Um diesen Betrag erhöhte das FA die Sonderbetriebseinnahmen des Klägers. Zugleich ergaben sich für die Klägerin höhere Abschreibungen in Höhe von 1.685,24 € sowie eine um 13.394,79 € erhöhte Gewerbesteuer-Rückstellung.
- 3** Einspruch und Klage gegen den entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid hatten keinen Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1333 veröffentlicht.
- 4** Mit der Revision rügen die Kläger eine Verletzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --EStG-- sowie hilfsweise einen Verstoß des § 52 Abs. 16a Satz 1 EStG gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.
- 5** Die Kläger beantragen, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 17. September 2010 den Bescheid für 2001 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 19. März 2007 dahingehend zu ändern, dass die Sonderbetriebseinnahmen des Klägers um 188.309,74 DM (96.281,24 €) vermindert und die laufenden Einkünfte der Klägerin um 29.493,98 DM (15.080,03 €) erhöht werden.
- 6** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung und in Abänderung des Gewinnfeststellungsbescheids 2001 zur Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in der von den Klägern beantragten Höhe.
- 8** 1. Die Übertragung des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers in das Gesamthandsvermögen der Klägerin hat ungeachtet der Übernahme einer den Buchwert nicht überschreitenden Verbindlichkeit nicht zu einem Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des Klägers geführt.
- 9** a) Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann Wirtschaftsgüter aus seinem Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft wie ein fremder Dritter entgeltlich veräußern. 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. Übernimmt die Personengesellschaft im Zusammenhang mit der Übertragung des Wirtschaftsguts eine Verbindlichkeit des Gesellschafters, ist darin ein Entgelt zu sehen (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Juni 2012 IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536, BFHE 237, 503, m.w.N.; vom 11. Dezember 2001 VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420).
- 10** Im Streitfall ist das Grundstück danach in Höhe der übernommenen Verbindlichkeit von 296.453,47 € entgeltlich übertragen worden. Ein Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des Klägers ergibt sich daraus aber nicht, weil der Buchwert mit 1.026.339,09 € höher als dieses Entgelt war.
- 11** Der Senat kann aufgrund der getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilen, auf welchem Konto der Differenzbetrag zwischen der übernommenen Verbindlichkeit und dem Buchwert des Grundstücks gebucht worden ist. Für die Entscheidung des Streitfalls kann indessen dahinstehen, welcher Kategorie das betreffende Konto zuzuordnen ist und welche Bedeutung sich daraus für die Annahme eines Entgelts ergibt. Denn auch wenn aus der Buchung auf eine Gegenleistung gegenüber dem Kläger zu schließen wäre, hätte diese nicht die Realisierung eines Gewinns zur Folge, weil sie zusammen mit der übernommenen Verbindlichkeit den Buchwert des Grundstücks nicht überschritten hätte.
- 12** b) Soweit das Entgelt hinter dem Verkehrswert des Grundstücks zurückbleibt, ist die Übertragung unentgeltlich durchgeführt worden und hat ebenfalls nicht zu einer Gewinnrealisierung geführt.
- 13** aa) Verlässt ein Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen aus betriebsfremden Gründen ohne angemessene Gegenleistung, ist der Vorgang als Entnahme zu beurteilen.
- 14** Im Streitfall liegt danach schon dem Grunde nach eine Entnahme nicht vor. Denn das übertragene Wirtschaftsgut hat das Betriebsvermögen nicht verlassen, zu dem es vor der Übertragung gehörte. Das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft umfasst nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen in der Hand ihrer Gesellschafter (z.B. BFH-Urteile vom 30. März 1993 VIII R 8/91, BFHE 172, 19, BStBl II 1993, 864, unter II.5.a, und vom 17. Dezember 2008 IV R 65/07, BFHE 224, 91, BStBl II 2009, 371, unter II.2.a). Wechselt ein Wirtschaftsgut durch eine Transaktion von einem Teil des Betriebsvermögens der Personengesellschaft in einen anderen Teil desselben Betriebsvermögens, kann der Vorgang nicht als eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG angesehen werden. Denn die Entnahme setzt nach dieser Vorschrift voraus, dass das Wirtschaftsgut den Bereich des Betriebs verlässt. Wird der betriebliche Funktionszusammenhang nicht gelöst, fehlt es an einer Entnahme (BFH-Urteil vom 17. Juli 2008 I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464, unter B.III.3.b bb). Anders als bei einem von einer einzelnen Person unterhaltenen Betrieb ist deshalb bei einer Personengesellschaft ein zivilrechtlicher Rechtsträgerwechsel ohne gleichzeitige Entnahme denkbar. Findet der Vorgang ganz oder teilweise unentgeltlich statt, fehlt es insoweit an einem Besteuerungstatbestand.
- 15** bb) Dem steht nicht entgegen, dass der Katalog des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in seiner im Streitjahr und bis heute geltenden Fassung auch derartige Übertragungen enthält. Der Senat versteht die Norm als eine Bewertungsvorschrift für die dort genannten Wirtschaftsguttransfers, die im Fall der Unentgeltlichkeit für die dadurch ggf. verwirklichte Entnahme eine Bewertung mit dem Buchwert anordnet (BFH-Urteil in BFH/NV 2012,

1536, unter II.b cc (1)). Diese spezialgesetzliche Regelung geht § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG vor, wonach eine Entnahme mit dem Teilwert zu bewerten ist.

- 16** Es bedürfte danach zwar grundsätzlich keiner Regelung für unentgeltliche Übertragungen, die nicht zum Wechsel des Betriebsvermögens führen. Die Erwähnung derartiger Übertragungen in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist aber damit zu erklären, dass das Gesetz unentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten technisch zusammenfasst und für Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten eine konstitutive Regelung schafft. In Bezug auf unentgeltliche Übertragungen ohne Entnahme bringt die Vorschrift insoweit lediglich deklaratorisch zum Ausdruck, dass der Buchwert auch nach der Transaktion fortzuführen ist.
- 17** c) Das Finanzgericht (FG) ist zu dem Ergebnis gekommen, im Streitfall seien stille Reserven aufgedeckt worden, ohne allerdings die gesetzliche Grundlage dafür konkret zu erläutern. Es folgt insoweit ausdrücklich dem Verständnis der Finanzverwaltung von der sog. Trennungstheorie (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 8. Dezember 2011 IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl I 2011, 1279, unter II.3.a), wonach bei einer teilentgeltlichen Übertragung immer ein dem Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert entsprechender Anteil der stillen Reserven realisiert wird. Zu Fällen, in denen --wie hier-- nach den vorstehenden Grundsätzen in Bezug auf die Differenz zwischen Entgelt und Verkehrswert keine Entnahme vorliegt, nimmt das Schreiben des BMF allerdings keine Stellung. Auch das FG hat sich mit dieser entscheidungserheblichen Frage nicht beschäftigt. Der erkennende Senat hat umgekehrt keine Veranlassung, auf die von den Beteiligten erörterte, hier aber nicht entscheidungserhebliche Frage einzugehen, welche Rechtsfolge bei einer Entnahme in Höhe des Differenzbetrags eintritt.
- 18** 2. Bei dieser Sachlage bedarf auch die von den Beteiligten unterschiedlich beantwortete Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des § 52 Abs. 16a Satz 1 EStG keiner Beantwortung durch den Senat.
- 19** 3. Die Sache ist entscheidungsreif, da die betragsmäßigen Auswirkungen der unzutreffenden Gewinnerhöhung unstrittig und vom FG festgestellt worden sind. Die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb mindern sich um 158.815,76 DM (188.309,74 DM ./ 29.493,98 DM) auf 312.372 DM.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de