

# Urteil vom 05. Februar 2014, X R 22/12

## Keine Änderungen der Anforderungen an einen steuerbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn durch StSenkErgG - Betriebsaufgabe durch Entfallen der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung

BFH X. Senat

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

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 12. April 2011, Az: 12 K 1395/07

## Leitsätze

Auch die ab 2001 geltende Rechtslage setzt für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i.S. des § 34 Abs. 3 i.V.m. § 16 EStG voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen entweder veräußert oder ins Privatvermögen überführt werden.

## Tatbestand

- A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vermietete der im Jahr 1941 geborene Kläger das Grundstück R an die A-GmbH, an der er bis zum 7. Februar 2001 mit 51 % beteiligt war. Das vermietete Grundstück und die Anteile an der A-GmbH waren notwendiges Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. Die ebenfalls 51 % betragende Beteiligung an der B-GmbH hatte der Kläger als gewillkürtes Betriebsvermögen aktiviert.
- 2 Die Anteile an der B-GmbH brachte der Kläger am 9. Januar 2001 zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen der neu gegründeten C-KG ein, an der er als Mitunternehmer beteiligt war. Die Anteile an der A-GmbH veräußerte er am 7. Februar 2001 an einen Dritten. Hiermit endete die Betriebsaufspaltung und das Grundstück R ging zum gemeinen Wert in das Privatvermögen des Klägers über.
  - 3 Der Kläger beantragte, auf den aus der Betriebsaufgabe seines Einzelunternehmens resultierenden Gewinn in Höhe von 6.572.000 DM den ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2001 geltenden Fassung (EStG) anzuwenden. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte dies ab, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert worden seien. Aus den vom Kläger auf seiner Homepage im Internet veröffentlichten Unternehmensinformationen gehe hervor, dass die Beteiligung an der B-GmbH für die betrieblichen Zwecke der A-GmbH zumindest geeignet und zweifelsfrei wirtschaftlich von nicht untergeordneter Bedeutung gewesen sei. Damit sei sie eine wesentliche Betriebsgrundlage gewesen.
  - 4 Das Vorverfahren und die Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) begründete die Klageabweisung unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (vgl. z.B. Urteil vom 25. Februar 2010 IV R 49/08, BFHE 228, 486, BStBl II 2010, 726, unter II.3.d) damit, die Steuervergünstigung gemäß § 34 Abs. 3 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alternative 1 und Abs. 3 Satz 1 EStG erfordere, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang veräußert und/oder entnommen werden müssten. Daran habe es im Streitfall gefehlt, da die Anteile an der B-GmbH im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH sowie der Entnahme des Grundstücks R zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen des Klägers überführt worden seien, was auch auf einer unbestrittenen einheitlichen Planung beruhe. Die Anteile an der B-GmbH stünden durch die dargelegten Verhältnisse (Nutzung der Ressourcen, Konzeption eines Einzelunternehmens als Holding) auch im funktionalen Zusammenhang mit den Anteilen an der A-GmbH.
  - 5 Die Neuregelung des § 34 Abs. 3 EStG durch das Steuersenkungsergänzungsgesetz (StSenkErgG) vom 19. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1812) ändere nichts daran, die Inanspruchnahme der Tarifvergünstigung weiterhin davon abhängig zu machen, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang veräußert, entnommen oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden müssten, da es nur so zu einer zusammengeballten Realisierung von Einkünften kommen könne.

- 6 Zur Begründung ihrer Revision führen die Kläger aus, die Entscheidung des FG beruhe auf einer Auslegung der Tarifvorschrift des § 34 Abs. 3 EStG, die der ab dem Veranlagungszeitraum 2001 geänderten Funktion der Vorschrift und ihrem veränderten inneren Grund --nunmehr Sozialzwecknorm statt wie bislang Fiskalzwecknorm-- nicht gerecht werde. Aufgrund des geänderten Zwecks sowie der unterschiedlichen Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 34 Abs. 3 EStG müsse es möglich sein, die Tarifvergünstigung auch dann in Anspruch zu nehmen, wenn der Betriebsveräußerer bestimmte Wirtschaftsgüter, die der Käufer nicht erwerben wolle, vor der Veräußerung in ein anderes Betriebsvermögen überführe und dort weiterhin betrieblich nutze. Die Tatsache, dass die in diesen Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven später zum normalen Tarif zu besteuern seien, dürfe die einmalige Tarifbegünstigung für die durch die Betriebsveräußerung aufgedeckten stillen Reserven nicht ausschließen.
- 7 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. Februar 2006 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 12. April 2007 mit der Maßgabe abzuändern, dass die Einkommensteuer der Kläger unter Berücksichtigung laufender Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.079.748 DM und unter Berücksichtigung eines gemäß §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigten Veräußerungs-/Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 6.572.000 DM neu festgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Unter dem 4. April 2013 und dem 6. Juni 2013 wurde der Einkommensteuerbescheid 2001 jeweils aus zwischen den Beteiligten nicht strittigen Gründen geändert.

## Entscheidungsgründe

B. I. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene Änderungsbescheid vom 6. Juni 2013 an die Stelle des Änderungsbescheids vom 4. April 2013 trat, der seinerseits an die Stelle der Einkommensteuerfestsetzung vom 7. Februar 2006 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 12. April 2007 getreten war. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (siehe dazu Senatsurteil vom 21. Juli 2004 X R 46/02, BFH/NV 2004, 1643, m.w.N.).

11 Der Bescheid vom 6. Juni 2013 wurde nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens. Da sich durch den Änderungsbescheid der bisherige Streitstoff nicht verändert hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 127 Rz 2). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).

II.

12 Der Senat entscheidet in der Sache selbst.

13 Die Klage ist unbegründet und daher abzuweisen. Die Entscheidung des FA, den Gewinn des Klägers, der sich aus der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH und der Beendigung der Betriebsaufspaltung ergab, nicht mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 3 und Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alternative 1 und Abs. 3 Satz 1 EStG zu besteuern, ist nicht zu beanstanden.

14 1. Gemäß § 34 Abs. 3 EStG konnte im Streitjahr 2001 --sofern in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG enthalten waren-- auf Antrag abweichend von § 34 Abs. 1 EStG die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag von insgesamt 10 Millionen Deutsche Mark nicht überstieg, entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden, sofern der Steuerpflichtige --wie hier der Kläger-- das 55. Lebensjahr vollendet hatte. Der ermäßigte Steuersatz betrug die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben hätte, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen gewesen wäre, mindestens jedoch 19,9 %. Außerordentliche Einkünfte gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG sind

u.a. Veräußerungsgewinne gemäß § 16 EStG, so dass auch Gewinne aufgrund einer Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG darunter fallen.

- 15** a) Entfallen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung, führt dies nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig zur Betriebsaufgabe und damit zur Versteuerung der in den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens enthaltenen stillen Reserven (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. August 1993 XI R 6/93, BFHE 172, 91, BStBl II 1994, 23, m.w.N.). Zu einer Betriebsaufgabe durch Beendigung der Betriebsaufspaltung kommt es beispielsweise, wenn die sachliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft durch Veräußerung der zur Beherrschung führenden Anteile wegfällt und nicht zugleich die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung vorliegen. Das übrige bisherige Betriebsvermögen wird dann, soweit es sich noch im Eigentum des Besitzunternehmers befindet, aus rechtlichen Gründen zu Privatvermögen (siehe Senatsurteil vom 22. Oktober 2013 X R 14/11, BFHE 243, 271, BFH/NV 2014, 406, unter II.1.a bb, m.w.N.).
- 16** Im Streitfall hatte die Veräußerung der Anteile an der A-GmbH den Fortfall der persönlichen Verflechtung und damit die Beendigung der Betriebsaufspaltung zur Folge. Damit ergab sich --zwischen den Beteiligten unstreitig-- ein Gewinn in Höhe von 6.572.000 DM aus der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH sowie der Überführung des Grundstücks R zum gemeinen Wert ins Privatvermögen des Klägers.
- 17** b) Dieser Gewinn ist jedoch nur dann ein Betriebsaufgabegewinn i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 16 Abs. 2 EStG, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder ins Privatvermögen überführt werden oder eine Kombination aus beiden Möglichkeiten vorliegt. Wird auch nur eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen eines anderen Betriebs verwendet und zum Buchwert in das dortige Betriebsvermögen überführt, liegt im Ganzen keine begünstigte Betriebsaufgabe vor (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28. Oktober 1964 IV 102/64 U, BFHE 81, 240, BStBl III 1965, 88; vom 9. Dezember 1986 VIII R 26/80, BFHE 148, 524, BStBl II 1987, 342, und vom 18. September 2002 X R 28/00, BFHE 200, 304, BStBl II 2003, 133; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 520; Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl., § 16 Rz 344 und 94; Reiß in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 16 Rz 202).
- 18** c) Da der Kläger am 9. Januar 2001 --und damit im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH und der dadurch bewirkten Beendigung der Betriebsaufspaltung am 7. Februar 2001-- die Anteile an der B-GmbH, eine wesentliche Betriebsgrundlage, zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen überführt hat, liegen die Voraussetzungen einer begünstigten Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG nicht vor.
- 19** aa) Die Anteile an der B-GmbH gehörten zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens des Klägers. Das FG hat in seinem Urteil seine Überzeugung, die Anteile an der B-GmbH seien eine wesentliche Betriebsgrundlage, damit begründet, in den Anteilen seien nicht nur erhebliche stille Reserven enthalten gewesen, sondern es müsse auch aufgrund der veröffentlichten Unternehmensangaben des Klägers von einem funktionalen Zusammenhang der beiden Kapitalgesellschaften ausgegangen werden. Der Geschäftszweck des Einzelunternehmens habe aus dem Halten von Beteiligungen und nicht aus einer gewerblichen Betätigung bestanden. An diese Würdigung ist der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, da gegen sie keine zulässigen und begründeten Verfahrensrügen erhoben wurden, sie nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze verstößt und wenn auch nicht zwingend, aber möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842; vom 28. Mai 2013 XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409).
- 20** bb) Würde man die Veräußerung der Anteile an der A-GmbH am 7. Februar 2001, die zum Wegfall der Betriebsaufspaltung und damit zur Betriebsaufgabe führte, stichtagsbezogen betrachten, lägen im Streitfall --ausgehend von dem Wortlaut des § 34 Abs. 3 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1, § 16 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG-- die Tatbestandsvoraussetzungen vor, weil bezogen auf diesen Stichtag mit Ausnahme des Grundstücks R keine weiteren wesentlichen Wirtschaftsgüter im Einzelunternehmen des Klägers mehr vorhanden waren. Die Anteile an der B-GmbH waren nämlich, seitdem sie am 9. Januar 2001 in die C-KG eingebracht worden waren, nicht mehr dem Einzelunternehmen des Klägers, sondern dem Gesamthandsvermögen der C-KG zuzuordnen (so die ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile vom 18. Juli 1979 I R 199/75, BFHE 128, 516, BStBl II 1979, 750, unter II.2.b; vom 22. November 1994 VIII R 63/93, BFHE 177, 28, BStBl II 1996, 93, unter II.2., und vom 24. November 1998 VIII R 61/97, BFHE 187, 297, BStBl II 1999, 483, unter II.1.).
- 21** cc) Die kurz vor der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH vorgenommene Einbringung der Anteile an der B-GmbH in die C-KG führt indes zur Versagung der Steuervergünstigung der §§ 16, 34 EStG.
- 22** (1) Der IV. Senat des BFH hat unlängst erneut --wenn auch zur Rechtslage vor 2001-- zu Recht entschieden, die an

Sinn und Zweck der § 34 Abs. 3 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG orientierte Auslegung stehe einer auf den Anteilsübertragungszeitpunkt bezogenen isolierten Betrachtung entgegen (Urteil vom 30. August 2012 IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376). Der Zweck der Tarifvergünstigung nach §§ 16, 34 EStG bestehe darin, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Die Tarifvergünstigung setze demnach voraus, dass alle stillen Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst würden; denn eine Zusammenballung liege nicht vor, wenn dem Veräußerer oder Aufgebenden noch stille Reserven verblieben, die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt würden (so Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, unter C.V.1.c, m.w.N.). Dies gebiete es, die Tarifvergünstigung dann nicht zu gewähren, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgeschieden sind. Denn dann seien durch die Veräußerung nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden (vgl. auch BFH-Urteile zur früheren Rechtslage vom 6. September 2000 IV R 18/99, BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229, unter 1.; vom 12. April 2000 XI R 35/99, BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26, unter II.2.b; vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, unter 3.a; vom 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194, unter II.1.c).

- 23** (2) Das FG hat --von den Beteiligten nicht bestritten-- eine einheitliche Planung sowie einen engen zeitlichen Zusammenhang der beiden Übertragungsvorgänge bejaht. Diese Feststellungen sind Teil der Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG, an die der erkennende Senat gebunden ist, da sie weder gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen.
- 24** 2. Entgegen der Auffassung der Kläger gelten die Grundsätze der bisherigen Rechtsprechung ebenso für den durch das StSenkErgG neugefassten § 34 EStG in der ab 2001 geltenden Fassung. Gegen eine Auslegung dieser Tarifbegünstigungsvorschrift dergestalt, dass auf eine Zusammenballung der Einkünfte verzichtet werden könnte, sprechen sowohl die Entstehungsgeschichte als auch der Wortlaut und der Zweck der Norm.
- 25** a) Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) wurde die bis zum Jahr 1998 bestehende Möglichkeit zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen mit dem halben Steuersatz beseitigt; an deren Stelle trat zunächst nur die sog. Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG. Wie die Kläger zutreffend dargelegt haben, wurde mit dem StSenkErgG eine Entschließung des Bundesrats (siehe BRDrucks 410/2/00) umgesetzt, den halben Steuersatz für Betriebsveräußerungen und –aufgaben wieder einzuführen (BTDrucks 14/4217, 7). Zur Sicherung der Altersvorsorge von aus dem Berufsleben ausscheidenden Unternehmern wurde § 34 EStG um die Möglichkeit ergänzt, unter den Voraussetzungen, die bereits oben beschrieben wurden, für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und –aufgaben den halben durchschnittlichen Steuersatz in Anspruch nehmen zu können (vgl. die Begründung des Entwurfs des StSenkErgG, BTDrucks 14/4217, 8). Ein Hinweis darauf, dass auch die durch die ständige BFH-Rechtsprechung herausgearbeiteten Voraussetzungen für das Vorliegen eines gemäß § 16 EStG begünstigten Veräußerungsgewinns zu modifizieren bzw. abzumildern seien, kann den Gesetzesmaterialien jedoch nicht entnommen werden.
- 26** b) Die Steuervergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG gilt aufgrund der Verweisung auf die außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG nur für Veräußerungsgewinne nach §§ 14, 14a, 16 und 18 EStG, soweit sie nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Dieser eindeutige Wortlaut der steuerbegünstigenden Norm schließt es aus, auch auf andere (Nichtveräußerungs-)Gewinne die Tarifermäßigung anzuwenden. Damit kann der Gewinn des Klägers aus der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH und der Entnahme des Grundstücks R, der wegen der fehlenden Aufdeckung aller in wesentlichen Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens enthaltenen stillen Reserven kein Gewinn gemäß § 16 EStG ist, nicht gemäß § 34 Abs. 3 EStG ermäßigt besteuert werden.
- 27** c) Dieses Ergebnis entspricht auch dem Sinn und Zweck der "Sonderbesteuerung" der Veräußerungsgewinne gemäß § 34 Abs. 3 EStG (Senatsurteil vom 12. Juni 2013 X R 9/12, BFH/NV 2013, 1918, unter II.2.). Diese gestattet die Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte mit ermäßigten Steuersätzen, um die Progressionswirkung zu mildern, die sich ansonsten durch die Zusammenrechnung der einmaligen mit den laufenden Einkünften für Letztere ergeben würde, ohne dass es zu einer nachhaltigen Erhöhung der Leistungsfähigkeit kommt. Für die Veräußerungs- oder Aufgabegewinne des § 34 Abs. 3 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG und § 16 EStG ergibt sich die Zusammenballung der Einkünfte bereits aus der Erfüllung des Tatbestandes des § 16 EStG (vgl. oben B.II.1.b).
- 28** d) Diesem eindeutigen Auslegungsergebnis steht die Überlegung der Kläger, § 34 Abs. 3 EStG sei nunmehr eine Sozialzwecknorm, nicht entgegen. Der Charakter und die Funktion einer Vorschrift als Sozialzwecknorm kann nicht

dazu führen, trotz eines anderslautenden klar zum Ausdruck gekommenen gesetzgeberischen Willens eine Steuervergünstigung zu gewähren. Dass § 34 EStG, insbesondere dessen Abs. 3, im Vergleich zur Rechtslage vor 1998 nunmehr einen eingeschränkteren Anwendungsbereich hat (nur noch auf Antrag und nur noch für bestimmte Steuerpflichtige) und zudem eine geringere steuerliche Entlastung vorsieht (nur noch einmal im Leben und nur noch für Veräußerungsgewinne bis 10 Mio. DM), kann nicht dazu führen, auf die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale dieser Norm zu verzichten.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)