

Urteil vom 09. Dezember 2014, IV R 36/13

Tarifbegünstigung für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 3, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 2, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, EStG § 34 Abs 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 14. August 2013, Az: 1 K 2111/09

Leitsätze

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unterliegt nicht der Tarifbegünstigung, wenn der Steuerpflichtige zuvor aufgrund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung einen Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragen hat .

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob der Gewinn aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen durch den Beigeladenen tarifbegünstigt ist.
- 2** Der Beigeladene war mit einem Kommanditanteil in Höhe von 130.000 DM an der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und mit einem Geschäftsanteil in Höhe von 18.200 DM an der Komplementär-GmbH beteiligt.
- 3** Mit notariellen Verträgen vom ... September 2003 übertrug der Beigeladene einen Teil-Kommanditanteil in Höhe von 80.000 DM an der Klägerin und einen Teil-Geschäftsanteil in Höhe von 11.200 DM an der Komplementär-GmbH unentgeltlich auf seine Ehefrau.
- 4** Mit weiteren notariellen Verträgen vom ... September 2003 veräußerte der Beigeladene den verbliebenen Kommanditanteil an der Klägerin in Höhe von 50.000 DM und den verbliebenen Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH in Höhe von 7.000 DM an die X Ltd. (Ltd.).
- 5** Nach einer Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbe-klagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass durch die Veräußerung der Kommanditanteile an die Ltd. ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € entstanden sei. Diesen erfasste das FA in dem geänderten Bescheid für 2003 (Streitjahr) über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 30. Mai 2008 nicht als einen nach § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) begünstigten, sondern als laufenden (Veräußerungs-)Gewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG.
- 6** Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA unter dem 8. Dezember 2008 wegen anderer --zwischen den Beteiligten nicht streitiger-- Besteuerungsgrundlagen einen Änderungsbescheid. Den Einspruch, mit dem sich die Klägerin nur gegen die Erfassung des Veräußerungsgewinns als laufenden Gewinn wandte, wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2009 als unbegründet zurück.
- 7** Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne i.S. der §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 EStG lägen grundsätzlich nur vor, wenn sämtliche stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt würden. Der Beigeladene habe im Streitfall nicht alle stillen Reserven seiner Kommanditbeteiligung aufgedeckt, da die Übertragung an die Ehefrau gemäß § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert erfolgt sei. Diese unentgeltliche Übertragung und die anschließende Veräußerung des verbliebenen Kommanditanteils an die Ltd. seien nicht isoliert, sondern unter Heranziehung des Sinns und Zwecks der §§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG sowie der Gesamtplanrechtsprechung einheitlich zu beurteilen. Davon ausgehend sei die Tarifbegünstigung für den veräußerten Teil des

Kommanditanteils nicht zu gewähren, da nicht alle stillen Reserven des gesamten Kommanditanteils des Beigeladenen aufgedeckt worden seien.

- 8 Die vollständigen Urteilsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1924 abgedruckt.
- 9 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung der §§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 34 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 EStG rügt. Entgegen der Auffassung des FG sei für die Tarifbegünstigung nicht eine zeitraumbezogene, sondern eine zeitpunktbezogene Betrachtung geboten. Dies entspreche auch der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Buchwertausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter im zeitlichen Zusammenhang mit einer betrieblichen Umstrukturierung nach § 6 Abs. 3 EStG und den §§ 20, 24 des Umwandlungssteuergesetzes (BFH-Urteile vom 25. November 2009 I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; vom 9. November 2011 X R 60/09, BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638, und vom 2. August 2012 IV R 41/11, BFHE 238, 135). Der von dem FG für die Auslegung des § 34 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 EStG herangezogene Normzweck, nämlich die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Steuersatz zu erfassen, wenn alle stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst würden, stünde in offenkundigem Widerspruch zu der steuerlichen Behandlung einer teilentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten, für die die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG gewährt werde. Bedeutung erlange diese nach wie vor einschlägige Rechtsprechung (u.a. BFH-Urteil vom 10. Juli 1986 IV R 12/81, BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811) insbesondere im Zusammenhang mit der Übertragung von Betrieben im Rahmen der Generationennachfolge. Soweit in diesen Fällen das Entgelt durch Versorgungsleistungen an den Betriebsüberträger und etwaige Gleichstellungsgelder an die Geschwister unterhalb des Teilwerts, aber über dem Buchwert des Betriebs liege, sei der Veräußerungsgewinn in voller Höhe tarifbegünstigt, ungeachtet des Umstands, dass stille Reserven auf den Betriebsübernehmer übergingen. Der Streitfall sei mit teilentgeltlichen Übertragungen vergleichbar. Der Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung einer betrieblichen Einheit stehe daher nicht entgegen, dass --wie im Streitfall-- aufgrund einer im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Kommanditanteile erfolgten vorherigen gewinnneutralen Übertragung eines Teils des Kommanditanteils nach § 6 Abs. 3 EStG nicht alle stillen Reserven aufgedeckt würden. Es sei nicht gerechtfertigt, in diesem Fall die Tarifbegünstigung an die Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven zu knüpfen. Die Notwendigkeit sei auch deswegen entfallen, weil die Tarifbegünstigung dem Steuerpflichtigen nur noch einmal im Leben gewährt werde.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 21. Juli 2009 aufzuheben und den Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in der geänderten Fassung vom 8. Dezember 2008 dahingehend zu ändern, dass der von dem Beigeladenen erzielte Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile an die Ltd. als tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn festgestellt wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Zur Begründung bezieht sich das FA im Wesentlichen auf die Ausführungen der Vorentscheidung.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass für den Gewinn aus der Veräußerung des verbliebenen Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), bestehend aus dem Kommanditanteil an der Klägerin in Höhe von 50.000 DM und dem Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH in Höhe von 7.000 DM, die Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG nicht zu gewähren ist.
- 15 1. Gegenstand der Entscheidung ist ausschließlich, ob die Veräußerung des verbliebenen Mitunternehmeranteils der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG unterliegt (zur Selbständigkeit dieser Feststellung: BFH-Urteile vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, und vom 30. August 2012 IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, jeweils m.w.N.). Der Senat hat nicht darüber zu entscheiden, ob daneben auch die Voraussetzungen der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 3 EStG vorliegen. Der Tatbestand dieser Norm knüpft nämlich nicht nur an die Tatbestandsmerkmale des § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG, sondern neben dem Antrag

auch an persönliche Merkmale des Steuerpflichtigen, hier des Mitunternehmers (Beigeladenen) als Steuersubjekt, an. Ob die persönlichen Merkmale vorliegen und statt der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 1 EStG die des Abs. 3 zu gewähren ist, ist daher bei der Veranlagung zur Einkommensteuer des Beigeladenen zu entscheiden.

- 16** 2. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterliegt nicht der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG, wenn der Steuerpflichtige zuvor aufgrund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils einen Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich auf einen Angehörigen übertragen hat.
- 17** a) Die beiden jeweils am ... September 2003 notariell beurkundeten Übertragungsvorgänge sind zunächst unter Berücksichtigung einer zeitpunktbezogenen Beurteilung des jeweiligen Übertragungsgegenstands rechtlich zu würdigen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 135). Davon ausgehend hat der Beigeladene zunächst den Teil eines Mitunternehmeranteils, bestehend aus einem Teil-Kommanditanteil und einem Teil-Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH, unentgeltlich auf seine Ehefrau übertragen. Sodann hat er den verbliebenen, aber verkleinerten Mitunternehmeranteil i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und nicht, wie das FA meint, einen Teil eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG veräußert.
- 18** b) Zutreffend gehen die Beteiligten davon aus, dass die unentgeltliche Übertragung des Teils des Mitunternehmeranteils auf die Ehefrau gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zwingend zum Buchwert erfolgt und insoweit kein Veräußerungsgewinn entstanden ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 135). Der Senat sieht diesbezüglich von weiteren Ausführungen ab.
- 19** c) Der Gewinn aus der im Anschluss an die unentgeltliche Teilanteilsübertragung erfolgten und hier allein streitigen Veräußerung des verbliebenen, verkleinerten Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht tarifbegünstigt gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG.
- 20** aa) 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. Durch die Verwendung der Worte "kommen nur in Betracht" hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass bei Vorliegen der unter den Nrn. 1 bis 5 aufgezählten Tatbestände die Gewährung der Tarifbegünstigung zwar nahe liegt, aber nicht zwingend ist.
- 21** bb) Ein Veräußerungsgewinn i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG unterliegt danach 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 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, und vom 25. September 2014 III R 5/12, BFH/NV 2015, 104, BFHE 247, 226). Das Erfordernis der Zusammenballung folgt aus dem Zweck der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Die Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG setzt demnach voraus, 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 BFH/NV 2013, 376; in BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, jeweils m.w.N.).
- 22** cc) Ausgehend von diesem Normverständnis ist für die Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung einer der unter den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG fallenden Sachgesamtheiten gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG grundsätzlich eine zeitraumbezogene Betrachtung geboten, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der betrieblichen Sachgesamtheit eine dieser Sachgesamtheit zugeordnete wesentliche Betriebsgrundlage ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven aus deren Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Umfasst ein "Veräußerungsplan" mehrere Teilakte, so gebietet der Zweck der Tarifbegünstigung, sämtliche Teilakte (hier die Übertragung und die Veräußerung) miteinander zu verklammern und als einen einheitlichen Vorgang im Hinblick auf die Zusammenballung der Einkünfte zu betrachten (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 376, und vom 5. Februar 2014 X R 22/12, BFHE 244, 49, BStBl II 2014, 388, jeweils m.w.N.). Außerordentliche Einkünfte liegen daher nicht vor, wenn durch einzelne Teilakte des einheitlich zu betrachtenden Vorgangs nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 376, mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung).

- 23** dd) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall unterliegt der hier streitige Veräußerungsgewinn nicht der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG.
- 24** Zwar hat der Beigeladene, wie unter II.2.a ausgeführt, durch die Veräußerung des verkleinerten, gesamten Mitunternehmeranteils einen Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt. Auch unterfällt dieser Veräußerungsgewinn der Regelung in § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Der Veräußerungsgewinn ist aber nicht außerordentlich i.S. des § 34 Abs. 2 Halbsatz 1 EStG, weil der Beigeladene vor der Veräußerung einen Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich und damit ohne Aufdeckung der darin enthaltenen anteiligen stillen Reserven auf seine Ehefrau übertragen hat.
- 25** Das FG hat --von den Beteiligten nicht bestritten-- auch 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 nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, da sie weder gegen Denkgesetze noch allgemeine Erfahrungssätze verstoßen.
- 26** d) Gegen diese Beurteilung spricht nicht, dass die Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG für den Gewinn aus einer teilentgeltlichen Veräußerung einer Sachgesamtheit bejaht wird, obwohl auch bei einer solchen Veräußerung stille Reserven nur teilweise auf den Erwerber übergehen und damit nicht vollständig in der Person des Veräußernden aufgedeckt werden. Die Gewährung der Tarifbegünstigung des Gewinns aus einer teilentgeltlichen Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit wird maßgeblich damit begründet, dass sich der Steuerpflichtige auch bei einer solchen Veräußerung aller vorhandenen stillen Reserven entledigt habe, in seinem Betriebsvermögen also keine stillen Reserven verbleiben, die in späteren Veranlagungszeiträumen zur Versteuerung gelangen könnten (BFH-Urteile in BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811, und vom 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194).
- 27** Der Senat verkennt nicht, dass ausgehend von den Ausführungen unter II.2.c eine Tarifbegünstigung des Gewinns aus einer teilentgeltlichen Veräußerung einer Sachgesamtheit rechtssystematischen Zweifeln begegnet, wenn die Tarifbegünstigung nur zu gewähren ist, wenn sämtliche stillen Reserven einer Sachgesamtheit in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Die Tarifbegünstigung des Gewinns aus einer teilentgeltlichen Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit kann mithin nicht allein darauf gestützt werden, dass sich der Steuerpflichtige aller vorhandenen stillen Reserven entledigt habe. Der Senat hält an dieser langjährigen, gefestigten Rechtsprechung, die auch von der Finanzverwaltung zu Gunsten der Steuerpflichtigen übernommen worden ist, ausschließlich aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsprechungskontinuität fest, sieht aber keinen Anlass, die rechtssystematisch nur schwer zu begründende Tarifbegünstigung des Gewinns aus der teilentgeltlichen Veräußerung einer Sachgesamtheit auf den vorliegend verwirklichten, anders gelagerten Sachverhalt zu übertragen.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht gemäß § 143 Abs. 1 i.V.m. § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig. Denn der Beigeladene hat das Verfahren weder schriftsätzlich gefördert noch durch einen eigenen Sachantrag ein Kostenrisiko getragen (vgl. BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 6/10, BFH/NV 2013, 1584).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de