

# Urteil vom 28. Mai 2020, IV R 17/17

## Gewinnrealisierung bei Abspaltung eines Teilbetriebs von einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile im notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei einer Personengesellschaft gehalten werden

ECLI:DE:BFH:2020:U.280520.IVR17.17.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 6 Abs 5 S 1, EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, UmwStG § 13 Abs 1, UmwStG § 13 Abs 2, UmwStG § 15 Abs 1 S 1, UmwG § 123 Abs 2 Nr 1, UmwG § 128 S 1, EStG VZ 2010

vorgehend FG München, 01. November 2017, Az: 13 K 1170/15

## Leitsätze

1. Befinden sich bei einer Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger im notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft und werden diesem infolge der Abspaltung Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilt, bleiben diese Anteile bis zu ihrer Entnahme gleichfalls notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafters.
2. Zu einem Sondergewinn des Gesellschafters kann sowohl der "Anteilstausch" selbst als auch eine Entnahme der von dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilten Anteile aus dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II führen.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 02.11.2017 - 13 K 1170/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), die X-GmbH & Co. KG, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ...09.2004 gegründet (Gewerbe-Anmeldung zum ...10.2004). Gegenstand ihres Unternehmens ist der Erwerb, das Halten und Verwalten von eigenem Vermögen, insbesondere auch die Vermietung von eigenem Grundbesitz sowie die Gründung von oder Beteiligung an Unternehmen. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die X-GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung. Ihr steht die ausschließliche Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin zu. Als Kommanditisten sind die Eheleute A und B (der Beigeladene) mit einer Hafteinlage von je 5.000 € zu je 50 % beteiligt. Im jeweiligen Sonderbetriebsvermögen der Eheleute bei der Klägerin befinden sich deren Anteile an der Y-AG (AG), deren Kerngeschäft die Herstellung und der Vertrieb von ... ist. Die Eheleute sind zu je 50 % an der AG beteiligt (Bilanzwert jeweils 25.000 €).
- 2 Mit "Spaltungsvertrag" vom 30.06.2010 (Streitjahr) übertrug die AG ihren Geschäftsbereich "Vermietungen von Wohnimmobilien", den der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) in seiner verbindlichen Auskunft vom 30.11.2009 zur Abspaltung dieses Geschäftsbereichs (ursprünglich) auf die Klägerin als Teilbetrieb i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 16 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG) anerkannt hatte, auf die Z-GmbH (GmbH), deren alleinige Anteilseignerin zunächst die A war (Geschäftsanteil zu 25.000 €). Der Geschäftsbereich "...herstellung und -vertrieb" verblieb bei der AG. Für das übertragene Vermögen teilte die GmbH den Aktionären der AG im Wege der Kapitalerhöhung auf ein Stammkapital von 25.200 € je einen

neuen Geschäftsanteil in Höhe von 100 € zu. Die Geschäftsanteile sollten kostenfrei und mit Gewinnberechtigung ab dem 01.01.2010 gewährt werden. Seither waren die A zu 99,6 % (Geschäftsanteil 25.100 €) und B zu 0,4 % (Geschäftsanteil 100 €) an der GmbH beteiligt. Die Anteile an der GmbH wurden als Privatvermögen der Eheleute behandelt.

- 3 Eine für die Jahre 2005 bis 2010 bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung gelangte in ihrem Bericht vom 12.12.2012 zu der Auffassung, dass eine disquotale Abspaltung des Teilbetriebs mit einer Wertverschiebung von B auf A vorliege, die als Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen des B zu werten sei. Die Wertverschiebung liege darin, dass durch den Abspaltungsvorgang den Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers (AG) aufgrund der abweichenden Beteiligungsverhältnisse beim übernehmenden Rechtsträger (GmbH) Vermögen nicht dem bisherigen Anteil entsprechend zugeteilt worden sei. Die Anteile der Eheleute am Eigenkapital der AG von jeweils ... € hätten sich durch Sachwertabgänge infolge der Abspaltung des Teilbetriebs zum 01.01.2010 (... €) auf jeweils ... € gemindert. Die Sachwertübertragung in Höhe von ... € habe bei der GmbH zu einem Eigenkapital von ... € geführt (Eigenkapital vor Abspaltung zum 31.12.2009: ... €), das zu 99,6 % (... €) der A und zu 0,4 % (... €) dem B zuzurechnen sei. Damit sei eine Vermögensverschiebung zwischen den Eheleuten zu Gunsten der A in Höhe von ... € eingetreten, die sich wie folgt berechne:

...

- 4 Dabei seien stille Reserven in Höhe von ... € noch nicht berücksichtigt. Die Vorteilszuwendung des B zu Gunsten der A sei allein aus privaten Gründen erfolgt. Beim zuwendenden Anteilseigner B sei die Wertabgabe (wertgeminderte Beteiligung) als Entnahmetatbestand einzustufen, weil sich die Anteile an der AG im Sonderbetriebsvermögen der Eheleute bei der Klägerin befänden. Der Abspaltungsvorgang löse deshalb eine Sonderbetriebseinnahme des B in Höhe von ... € zuzüglich ... € stiller Reserven aus. Nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung --EStG--) auf die ertragsteuerlichen Auswirkungen der disquotalen Abspaltung sei eine außerbilanzielle Abrechnung von ... € und ... € (steuerfrei insgesamt 40 % von ... €) vorzunehmen.
- 5 Das FA folgte der Auffassung der Außenprüfung. Mit Bescheiden vom 07.03.2013 änderte es die Bescheide für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung (Gewinnfeststellung) und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 01.07.2011. Im Gewinnfeststellungsbescheid wurden u.a. Sonderbetriebseinnahmen des B in Höhe von ... € festgestellt. Der Gewerbesteuermessbetrag wurde auf ... € festgesetzt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils gemäß § 164 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) aufgehoben.
- 6 Im Rahmen des folgenden Einspruchsverfahrens setzte das FA mit nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheiden für das Streitjahr vom 09.01.2015 aus nicht streitgegenständlichen Gründen den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € herab. Die dem B im Gewinnfeststellungsbescheid zugerechneten Einnahmen aus seiner Sonderbilanz blieben unverändert. Mit Einspruchsentscheidung vom 31.03.2015 wies das FA die Einsprüche vom 13.03.2013 als unbegründet zurück. Auf der Ebene der Anteilseigner liege gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG ein Entnahmetatbestand vor. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Urteile vom 17.11.2005 - III R 8/03, BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287, und vom 15.12.2005 - III R 35/04, BFH/NV 2006, 1262) könnten auch Wertveränderungen von im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen eine Entnahme darstellen. Die Entnahme sei mit dem Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG anzusetzen.
- 7 Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage machte die Klägerin geltend, der Abspaltungsvorgang führe nicht zu einer Entnahme des B, denn eine Wertveränderung allein könne den Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht verwirklichen. Gegenstand von Entnahmen könnten nur Wirtschaftsgüter oder Nutzungen und Leistungen sein. Mit Urteil vom 02.11.2017 - 13 K 1170/15 änderte das Finanzgericht (FG) München antragsgemäß die geänderten Bescheide für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung und über den Gewerbesteuermessbetrag vom 09.01.2015 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 31.03.2015 dahin, dass die Sonderbetriebseinnahmen des B um den aus dem Abspaltungsvorgang angesetzten Betrag in Höhe von ... € (60 % von ... €) gemindert und der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend herabgesetzt werden. Die Berechnung wurde gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem FA übertragen. Das FG war der Ansicht, dass im Streitfall keine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vorliege.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG).

- 9** Unter Bezug auf seine Einspruchsentscheidung führt es im Wesentlichen aus, § 128 Satz 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) gestatte im Fall der Abspaltung i.S. von § 123 Abs. 2 UmwG bei Zustimmung aller Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers, dass die Anteile des übernehmenden Rechtsträgers den Anteilseignern des übertragenden Rechtsträgers nicht in dem Verhältnis zugeteilt werden, das ihrer Beteiligung an dem übertragenden Rechtsträger entspricht. Dies könne zu Werteverstärkungen zwischen den Anteilseignern führen. Bei einer Abspaltung i.S. von § 123 Abs. 2 UmwG gelte für die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers § 13 UmwStG entsprechend (§ 15 Abs. 1 UmwStG). Die Vorschrift regle für den Fall der Abspaltung ohne Werteverstärkungen zwischen den Anteilseignern die Rechtsfolgen der Abspaltung für die Anteilseigner abschließend. § 13 UmwStG gelte --so das FA unter Bezugnahme auf Rz 13.03 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978- b/08/10001//2011/0903665 (Umwandlungssteuererlass) --AEUmwStG 2006-- (BStBl I 2011, 1314) und auf Ruoff/Beutel (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2015, 609)-- indes nicht, soweit es aufgrund einer nicht verhältnismäßigen Abspaltung zu einer Werteverstärkung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner komme. Insoweit handele es sich um eine Vorteilszuwendung zwischen den Anteilseignern, für deren steuerliche Beurteilung die allgemeinen Grundsätze gelten würden. Deshalb stehe --wie es auch das FG gesehen habe-- § 13 UmwStG der Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG im Streitfall nicht entgegen. Entgegen der Beurteilung des FG ergebe sich im Streitfall jedoch eine Gewinnrealisierung dadurch, dass im Zuge der Abspaltung ein als private Zuwendung des B zu verstehender Wertetransfer aus dem Betriebsvermögen des B in das Privatvermögen der A erfolgt sei, weil die Anteile an der übernehmenden GmbH vor und nach der Abspaltung als Privatvermögen der Anteilseigner behandelt worden seien. Für eine Kapitalerhöhung zur Durchführung einer nicht verhältnismäßigen Verschmelzung (§ 55 UmwG) habe der BFH mit Urteil vom 09.11.2010 - IX R 24/09 (BFHE 231, 557, BStBl II 2011, 799, Rz 30) entschieden, dass es sich dabei nicht allein um einen Wertetransfer, sondern um eine Abspaltung der durch den alten Geschäftsanteil verkörperten Substanz handele. Anders als bei einer Verschmelzung erfolge der Wertetransfer im Rahmen einer Abspaltung zwar nicht zwischen den Anteilen an derselben Kapitalgesellschaft, sondern von den Anteilen an der übertragenden Gesellschaft auf die neu ausgegebenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Dennoch sei auch dann nicht von einem bloßen Wertetransfer, sondern von der Abspaltung von Substanz der Anteile an der übertragenden Gesellschaft auf die neu ausgegebenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft auszugehen. Die Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 231, 557, BStBl II 2011, 799 seien mit Schumacher in Rödter/Herlinghaus/van Lishout, UmwStG, 3. Aufl., § 15 Rz 62 auf Fälle der Spaltung entsprechend anzuwenden. Wie der BFH (Urteile vom 16.04.1991 - VIII R 63/87, BFHE 164, 513, BStBl II 1991, 832; in BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287) für die Kapitalerhöhung bei Kapitalgesellschaften angenommen habe, handele es sich bei der abgespaltenen Substanz auch um ein entnahmefähiges Wirtschaftsgut. Aber auch bei Annahme eines bloßen Wertetransfers liege --anders als das FG meine-- eine Entnahme vor. Nach dem BFH-Urteil vom 26.11.2014 - X R 20/12 (BFHE 248, 34, BStBl II 2015, 325) fielen unter den weit zu fassenden steuerrechtlichen Begriff des Wirtschaftsguts auch konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lasse und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich seien. Ab dem Zeitpunkt der Zustimmung der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers nach § 128 UmwG zu einer nicht verhältnismäßigen Abspaltung konkretisiere sich der zu erwartende Vorteil für den begünstigten Gesellschafter aufgrund der Werteverstärkung zwischen den Anteilen zu einem entnahmefähigen Wirtschaftsgut. Ein gedachter Erwerber des Betriebs hätte hierfür einen Mehrwert bezahlt. Nach Auffassung von Ruoff/Beutel (DStR 2015, 609 [619]) entstehe durch die nach § 128 UmwG erforderliche Zustimmung eine Anwartschaft und damit ein eigenständiges Wirtschaftsgut. Die Zuwendung dieser Anwartschaft sei entnahme- und einlagefähig. Soweit die Literatur in Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung (AEUmwStG 2006, Rz 15.44 und Rz 13.03) davon ausgehe, dass bei Werteverstärkungen im Rahmen einer nicht verhältnismäßigen Abspaltung, bei der Kapitalgesellschaften als Anteilseigner der übertragenden oder übernehmenden Gesellschaft beteiligt seien, eine verdeckte Einlage gegeben sein könne, die zwingend einen einlagefähigen Vermögensvorteil voraussetze, müsse es in diesem Zusammenhang auch zu einer Entnahme kommen können.
- 10** Das FA beantragt,  
das Urteil des FG München vom 02.11.2017 - 13 K 1170/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11** Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 12** Sie trägt im Wesentlichen vor, das FG sei zu Recht davon ausgegangen, dass es bei der nicht verhältnismäßigen Abspaltung nicht zu einer Substanzabspaltung komme. Ohne diese scheidet eine Entnahme i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 2

EStG aus. Selbst wenn jedoch ein Entnahmevergange zu bejahen sei, führe dieser im Streitfall nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.

- 13** Dem BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1262 habe ein Verzicht auf die Ausübung eines Bezugsrechts hinsichtlich einer im Betriebsvermögen befindlichen Beteiligung zugrunde gelegen. Mit dem Verzicht sei ein entnahmefähiges Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Im Streitfall liege ein derartiger Verzicht nicht vor, weil sich die GmbH-Anteile im Privatvermögen der Eheleute befunden hätten. Erst in diesen Anteilen komme es durch die Kapitalerhöhung zu einer Abspaltung der durch den alten Geschäftsanteil verkörperten Substanz. Die nicht verhältnismäßige Abspaltung führe lediglich mittelbar über den Umwandlungsprozess zu einem Transfer von Teilen des wirtschaftlichen Werts des einen auf den anderen Anteil. Ein bloßer Wert an sich sei jedoch --wie das FG zutreffend erkannt habe-- kein selbständiges Wirtschaftsgut und könne somit auch nicht Gegenstand einer Entnahme sein. Der in der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 25.02.2009 - IX R 26/08, BFHE 224, 504, BStBl II 2009, 658; vom 21.01.1999 - IV R 27/97, BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638) vertretenen Substanzabspaltungstheorie liege die Vorstellung zugrunde, dass eine Aktie ein Bündel von Mitgliedschaftsrechten verkörpere. Die Spaltung im Streitfall habe jedoch nicht zu einer Verminderung des Gewinnbezugsrechts oder der Stimmrechte des B in der AG geführt. Auch die nach § 128 UmwG erforderliche Zustimmung stelle kein eigenständiges Wirtschaftsgut dar. Eine von einem Wirtschaftsgut losgelöste Entnahme behandle der BFH in seinen vorgenannten Entscheidungen nicht. Eine Entnahme werde angenommen im Hinblick auf die "Anwartschaft auf eine solche Beteiligung" i.S. von § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG. Ein unentgeltlicher Transfer einer solchen Anwartschaft sei jedoch erst im Rahmen der bei der GmbH erfolgten Kapitalerhöhung erfolgt. Dieser löse bei GmbH-Anteilen im Privatvermögen keine steuerlichen Folgen bei B aus. Vielmehr gingen lediglich nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG die Anschaffungskosten auf die A über. Im Streitfall gehe es aber auch nicht um die GmbH, die eine Kapitalerhöhung vornehme und bei der auf Bezugsrechte o.Ä. verzichtet werde. Vielmehr wolle das FA hinsichtlich der im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an der AG eine Entnahme besteuern, weil es insoweit zu einer Wertabgabe gekommen sei. Dies sei jedoch nicht Gegenstand des BFH-Urteils in BFH/NV 2006, 1262, ebenso wenig wie die Entnahme stiller Reserven, losgelöst von einem entnahmefähigen Wirtschaftsgut.
- 14** Aber selbst wenn ein Wertetransfer nicht erst aufgrund des Verzichts auf die Bezugsrechte im Rahmen der Kapitalerhöhung der aufnehmenden GmbH, sondern bereits bei den Aktien angenommen würde, vollzöge sich der Vorgang noch innerhalb der jeweiligen Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin. Im Fall einer disquotalen Verschmelzung wäre eine solche Übertragung nur auf die Weise möglich, dass die AG-Anteile der A aufgrund der Wertverschiebung eine logische Sekunde vor der Abspaltung zuzurechnen wären. Die Wertverschiebung vollziehe sich damit innerhalb des Sonderbetriebsvermögens der Eheleute. Auf diesen Vorgang fände § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG Anwendung. Zu einer mit dem Teilwert zu bewertenden Entnahme komme es nicht. Auch das FA räume die Anwendbarkeit der Vorschrift für den Fall ein, dass die Anteile an dem übernehmenden sowie die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger im Sonderbetriebsvermögen gehalten werden. Bei zutreffender systematischer Würdigung der Teilbetriebsabspaltung sei diese Situation im Streitfall gegeben. Gesetzt den Fall, dass ein Transfervorgang nicht erst mit dem Verzicht auf die verhältnismäßige Kapitalerhöhung bei der GmbH angenommen werde, komme es zu diesem Ergebnis auch, wenn B seine Aktien zunächst unentgeltlich auf die A übertragen hätte und sodann eine verhältnismäßige Abspaltung auf die GmbH erfolgt wäre. Die Schenkung der Aktien wäre ebenfalls als Vorgang innerhalb des Sonderbetriebsvermögens derselben Mitunternehmerschaft nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG zwingend zum Buchwert erfolgt. Ein Sperrfristverstoß i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG wäre zu verneinen, da die übertragenen Aktien infolge der Schenkung weder durch die A entnommen worden wären noch eine Veräußerung der Aktien erfolgt sei.
- 15** Der Beigeladene (B) hat sich nicht geäußert und keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 17** 1. Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG kann der Senat nicht beurteilen, ob die GmbH-Anteile von A und B statt als Privatvermögen --wie schon die Anteile beider Anteilseigner an der AG-- als deren notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zu behandeln sind.

- 18** a) Zum Sonderbetriebsvermögen II eines Gesellschafters bei einer Personengesellschaft zählen nach der Rechtsprechung des BFH Wirtschaftsgüter, die geeignet und bestimmt sind, der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zu dienen (z.B. BFH-Urteile vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 53; vom 16.04.2015 - IV R 1/12, BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 9; vom 19.12.2019 - IV R 53/16, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 34 f., jeweils m.w.N.). Die Beteiligung muss ein Mittel darstellen, besonderen Einfluss auf die Personengesellschaft auszuüben und damit unmittelbar die Stellung des Gesellschafters (Kommanditisten) in der Personengesellschaft zu stärken. Die Beteiligung des Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft ist notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, wenn der Mitunternehmer seine bei der Kapitalgesellschaft bestehende Machtstellung in den Dienst des Unternehmens der Personengesellschaft stellt (BFH-Urteil vom 20.09.2018 - IV R 39/11, BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131, Rz 29, m.w.N.). Dabei kann der Senat im Streitfall offenlassen, ob im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 10) daran festzuhalten ist, dass eine Beteiligung auch dem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet werden kann (bejahend noch BFH-Urteil in BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131, Rz 29). Denn bei einer Betriebsaufspaltung sind die Anteile eines Gesellschafters der Besitzpersonengesellschaft an der Betriebskapitalgesellschaft notwendiges Sonderbetriebsvermögen II (vgl. BFH-Urteile in BFHE 164, 513, BStBl II 1991, 832, unter 1.; vom 30.03.1999 - VIII R 15/97, BFH/NV 1999, 1468, unter 2., m.w.N.). Eine Personengesellschaft, die sich als Besitzgesellschaft in der Weise betätigt, dass sie ihr Anlagevermögen an eine Betriebsgesellschaft vermietet oder verpachtet, ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zur Betriebsaufspaltung --ungeachtet einer im Streitfall gleichfalls möglichen gewerblichen Prägung i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG-- originär gewerblich tätig i.S. von § 15 Abs. 1 EStG, wenn aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Besitzgesellschaft und dem Betriebsunternehmen besteht, dass die Besitzgesellschaft durch die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt; die vom Besitzunternehmen vermieteten oder verpachteten Wirtschaftsgüter müssen dafür zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebsunternehmens gehören (sachliche Verflechtung) und zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen muss eine enge personelle Verflechtung bestehen (z.B. BFH-Urteil vom 08.09.2011 - IV R 44/07, BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 18, m.w.N.).
- 19** b) Das FG hat keine Feststellungen zum Vorliegen einer Betriebsaufspaltung getroffen. Dass die Klägerin --wie zwischen den Beteiligten unstrittig ist-- (auch) im Streitjahr gewerbliche Einkünfte erzielt hat, könnte sich auch aus einer gewerblichen Prägung i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ergeben. Dass zwischen den Beteiligten unstrittig ist, dass die Anteile an der AG vor und nach der streitbefangenen Abspaltung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der beiden Gesellschafter der Klägerin anzusehen sind, spricht allerdings dafür, dass zwischen der Klägerin als Besitzgesellschaft und der AG als Betriebsgesellschaft eine Betriebsaufspaltung bestanden hat, weil die Klägerin der AG --bei auch personeller Verflechtung beider Unternehmen (z.B. BFH-Urteil vom 19.02.2019 - X R 42/16, Rz 16, m.w.N.)-- wesentliche Betriebsgrundlagen verpachtet hat (sachliche Verflechtung). Aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG lässt sich indes nicht beurteilen, ob nach der Abspaltung des vom FA als Teilbetrieb angesehenen Geschäftsbereichs "Vermietungen von Wohnimmobilien" von der AG auf die GmbH auch eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin, die nach den Feststellungen des FG insbesondere auch die Vermietung von eigenem Grundbesitz zum Gegenstand hat, und der GmbH bestanden hat, weil nunmehr die Klägerin --eine personelle Verflechtung insoweit vorausgesetzt-- auch der GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen verpachtet hat. Wäre insoweit eine Betriebsaufspaltung zu bejahen, wären auch die Anteile von A und B an der GmbH einschließlich der im Rahmen der Abspaltung neu zugewiesenen Anteile notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin. Bisher in den Anteilen an der AG verkörperte stille Reserven gehörten dann zu den Anteilsrechten von A und B an der GmbH, so dass die nämlichen stillen Reserven (weiterhin) als Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin steuerverstrickt wären. Insoweit käme es nicht darauf an, dass der mit dem Ziel der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG vertretenen Ansicht der Klägerin, dass B seine Aktien zunächst unentgeltlich innerhalb des Sonderbetriebsvermögens auf die A übertragen habe, bereits entgegensteht, dass die Beteiligungsverhältnisse an der AG durch die streitbefangene Abspaltung nicht berührt worden sind.
- 20** Auch kommt es an dieser Stelle nicht darauf an, dass der Annahme des FA, es sei zu einer disquotalen Abspaltung des Teilbetriebs gekommen, nicht zu folgen ist, weil im Wege der Kapitalerhöhung um insgesamt 200 € von der GmbH als übernehmender Rechtsträger A und B als Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers (AG) jeweils ein neuer GmbH-Geschäftsanteil in Höhe von 100 € zugewiesen worden ist, also in dem Verhältnis, das der Beteiligung von A und B an der AG (jeweils 50 %) entsprach (vgl. § 128 Satz 1 UmwG). Selbst wenn man nach der Abspaltung von einer anderen personellen Zuordnung der durch den Teilbetrieb verkörperten stillen Reserven ausginge, führte dies --soweit nicht schon eine Gewinnrealisierung im Wege des "Anteilstauschs" selbst (dazu II.2.) gegeben ist--



nicht zwingend zu deren Aufdeckung anlässlich der Abspaltung. Denn nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG gilt Satz 1 der Vorschrift entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird. Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist bei der Übertragung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Deshalb könnte die Klage Erfolg haben, wenn (auch) die GmbH-Anteile einschließlich der A und B neu zugeteilten Anteile infolge einer Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der GmbH als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II von A und B bei der Klägerin zu behandeln wären.

**21** 2. Das FG wird unter Beachtung des Verböserungsverbots zu prüfen haben, inwieweit es zu einer Gewinnrealisierung bereits durch einen "Tausch" (dazu II.2.a) der Anteile an der AG als übertragender Rechtsträger gegen Anteile an der GmbH als übernehmender Rechtsträger gekommen ist (II.2.c aa) bzw. für den Fall, dass keine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin als Besitz- und der GmbH als Betriebsgesellschaft vorgelegen hat, zu welchem Wert die A und B zugeteilten GmbH-Anteile (Geschäftsanteile in Höhe von jeweils 100 €) aus deren Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin entnommen worden sind (II.2.c bb). Dabei wird das FG zu beachten haben, dass die im Rahmen der Gewinnfeststellung 2010 angefochtene (selbständige) Feststellung nur die Höhe des Sondergewinns des B betrifft (näher dazu z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19 ff., m.w.N.). Deshalb wäre ein Sondergewinn der A im Zusammenhang mit dem ihr im Rahmen der Abspaltung zugeteilten GmbH-Anteil im Rahmen der Gewinnfeststellung 2010 nicht mehr zu berücksichtigen, weil der angegriffene Gewinnfeststellungsbescheid 2010 insoweit bestandskräftig ist. Im Rahmen der Prüfung des streitigen Gewerbesteuerermessbescheids 2010 könnte jedoch ein Gewinn der A im Zusammenhang mit dem ihr im Rahmen der Abspaltung zugeteilten GmbH-Anteil von Bedeutung sein, soweit ein entsprechender Gewinn des B allein zu einem niedrigeren als dem bislang festgesetzten Gewerbesteuerermessbetrag führte. Nach ständiger Rechtsprechung besteht nämlich bei der Festsetzung des Gewerbesteuerermessbetrags keine Bindung an die Gewinnfeststellung (z.B. BFH-Urteil vom 19.09.2019 - IV R 50/16, BFHE 265, 399, BStBl II 2020, 57, Rz 28, m.w.N.).

**22** a) Gemäß § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG kann ein Rechtsträger (übertragender Rechtsträger) von seinem Vermögen --u.a.-- einen Teil abspalten zur Aufnahme durch Übertragung dieses Teils auf einen bestehenden Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger) gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften dieses Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers (Abspaltung). Die in Form eines "Anteilstauschs" (so Schwarz in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 123 UmwG Rz 4 und Rz 4.1.4) gewährten Mitgliedschaftsrechte sind --wie sich auch aus dem insoweit unmissverständlichen Wortlaut des § 123 Abs. 2 UmwG ("gegen") ergibt-- eine Gegenleistung (so auch Lieder in: Lutter, Umwandlungsgesetz, 6. Aufl. 2019, § 123, Rz 38) des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers. Gleiches lässt sich § 128 Satz 1 UmwG entnehmen, der davon ausgeht, dass die Anteile oder Mitgliedschaften des übernehmenden Rechtsträgers den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers grundsätzlich in dem Verhältnis zuzuteilen sind, das ihrer Beteiligung an dem übertragenden Rechtsträger entspricht. Dies ungeachtet dessen, dass die vom übernehmenden Rechtsträger (hier GmbH) den Anteilsinhabern des übertragenden Rechtsträgers zugeteilten Anteile im Fall der Abspaltung neben die Anteile am übertragenden Rechtsträger (hier AG) treten, denn die zugeteilten Anteile bilden auch einen Ersatz für die auf den übernehmenden Rechtsträger infolge der Abspaltung übergegangenen stillen Reserven. Auch § 13 UmwStG, der gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auf die Abspaltung entsprechend anzuwenden ist und der die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft regelt, die im Zuge der Abspaltung Anteilseigner der übernehmenden Körperschaft werden (z.B. Neumann in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 13 Rz 1; Schießl in Widmann/Mayer, a.a.O., § 13 UmwStG Rz 1), spiegelt diese Betrachtung wider. Denn nach § 13 Abs. 1 UmwStG gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten als mit diesem Wert angeschafft. Auch diese Vorschrift geht demnach davon aus, dass an die Stelle der Anteile an der übertragenden Körperschaft --trotz formal gleichbleibender Beteiligung-- die infolge der Abspaltung zugeteilten Anteile an der übernehmenden Körperschaft treten. Dabei kommt es hier nicht auf die in der Literatur und von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung an, die Vorschrift bilde bei direkter Anwendung die Rechtsfolgen (hier) einer Abspaltung nur dann vollständig ab, wenn auch hinsichtlich der Gewährung von Gesellschaftsrechten "wie unter fremden Dritten" vorgegangen werde, wenn also insoweit keine Werteverchiebung zwischen Anteilseignern stattfindet (vgl. AEUmwStG 2006, Rz 13.03; Rödder/Schmidt-Fehrenbacher in Flick Gocke Schaumburg/Bundesverband der Deutschen Industrie e.V., Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 264; Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 15 Rz 62; Blümich/Klingberg, § 15 UmwStG 2006 Rz 128). Ungeachtet dessen, dass im Streitfall nach Maßgabe der Feststellungen des FG keine nicht verhältnismäßige Abspaltung (§ 128 Satz 1 UmwG) vorliegt

(vgl. II.1.b), kommt es an dieser Stelle nur darauf an, dass das im UmwG vorgefundene Bild eines "Anteilstauschs" auch im Steuerrecht bestätigt wird.

- 23** b) Befinden sich die Anteile an dem übertragenden Rechtsträger im notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Gesellschafters einer Personengesellschaft und werden diesem infolge einer Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger zugeteilt, werden diese Anteile zunächst gleichfalls zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafters. Denn für gegen notwendiges Betriebsvermögen eingetauschte Wirtschaftsgüter gilt der Grundsatz, dass diese zunächst (notwendiges) Betriebsvermögen bleiben, bis sie entnommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 - XI R 52/95, BFHE 182, 204, BStBl II 1997, 351, unter II.1., m.w.N.). Ist im Fall des § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG von einem "Anteilstausch" auszugehen, so teilen auch die vom übernehmenden Rechtsträger infolge der Abspaltung zugeteilten Anteile zunächst --zumindest für eine juristische Sekunde-- das einkommensteuerrechtliche Schicksal der Anteile an dem übertragenden Rechtsträger, die bislang als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II behandelt worden sind. Auf die vom FA aufgeworfene --nach den Feststellungen des FG zu verneinende (vgl. II.1.b)-- Frage einer nicht verhältnismäßigen Abspaltung (§ 128 Satz 1 UmwG) kommt es auch insoweit nicht an. Denn § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 13 UmwStG enthält über die Bestätigung des Bilds des "Anteilstauschs" (II.2.a) hinaus keine Regelung zu einer Personengesellschaft, bei der sich Anteile an der übertragenden Körperschaft im notwendigen Sonderbetriebsvermögen II eines Gesellschafters befinden.
- 24** c) Das FG wird deshalb zum einen eine Gewinnrealisierung im Wege des "Anteilstauschs" im Sonderbetriebsvermögen II von A und B zu untersuchen haben (II.2.c aa). Scheidet aus, dass die A und B im Rahmen der Abspaltung zugeteilten GmbH-Anteile aufgrund einer (weiteren) Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der GmbH für deren Dauer als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zu behandeln sind, wird das FG außerdem eine Entnahme der neu zugeteilten GmbH-Anteile zu betriebsfremden Zwecken (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) aus dem Sonderbetriebsvermögen II von A und B zu prüfen haben (II.2.c bb). Während --wie ausgeführt-- bei der Gewinnfeststellung 2010 nur der Sondergewinn des B berührt ist, kann eine Gewinnverwirklichung sowohl durch Tausch der die A betreffenden Anteile als auch durch Entnahme des im Rahmen der Abspaltung der A zugeteilten GmbH-Anteils unter Beachtung des Verböserungsverbots auch bei der streitbefangenen Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2010 berücksichtigt werden.
- 25** aa) Das FG wird zum einen zu untersuchen haben, ob bereits aufgrund des mit der Abspaltung einhergehenden "Anteilstauschs" eine Gewinnrealisierung eingetreten ist. Gegenüber den für den Tausch von Wirtschaftsgütern maßgeblichen Grundsätzen (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 14.12.1982 - VIII R 53/81, BFHE 137, 339, BStBl II 1983, 303, unter 1.a, m.w.N.), wonach die Anschaffungskosten des erlangten Wirtschaftsguts nach dem gemeinen Wert der abgegebenen Wirtschaftsgüter zu bemessen sind (näher z.B. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, Rz 47, m.w.N.), enthält § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 13 Abs. 1 UmwStG eine zum gleichen Ergebnis führende spezialgesetzliche Regelung. Danach gelten --wie bereits ausgeführt-- die Anteile der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem Wert angeschafft. Allerdings enthält § 13 Abs. 2 UmwStG zu Abs. 1 der Vorschrift eine Sonderregelung. Nachdem entgegen der Ansicht des FA von keiner nicht verhältnismäßigen Abspaltung auszugehen ist (II.1.b), ist § 15 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 13 UmwStG auch nach der eine eingeschränkte Anwendung der Regelung vertretenden Auffassung (vgl. II.2.a) auf die streitbefangene Abspaltung anzuwenden. Deshalb wird das FG zu prüfen haben, ob die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 UmwStG, u.a. ein Antrag auf Buchwertfortführung, vorliegen. Lägen die Voraussetzungen der Vorschrift vor, träten nach Satz 2 der Regelung die Anteile an der übernehmenden Körperschaft (hier GmbH) steuerlich an die Stelle der Anteile der übertragenden Körperschaft (hier AG); nach § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG wären die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen. Dann stünde fest, dass im Rahmen des "Anteilstauschs" selbst (noch) keine Gewinnrealisierung eingetreten ist, sondern ausschließlich eine Gewinnrealisierung im Rahmen einer Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) aus dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin in Betracht kommt (II.2.c bb).
- 26** bb) Des Weiteren wird das FG zu prüfen haben, inwieweit im --wenn nicht als zeitliche, so doch jedenfalls als logische Folge zu verstehenden-- Anschluss an den "Anteilstausch" eine --je nach dem Ergebnis zu II.2.c aa weitere oder erstmalige-- Gewinnrealisierung durch eine gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) der im Rahmen der Abspaltung neu zugeteilten ("eingetauschten") GmbH-Anteile aus dem Sonderbetriebsvermögen II des B bzw. zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2010 auch aus dem Sonderbetriebsvermögen II der A eingetreten ist. Dabei kann offenbleiben, ob die von der GmbH zugeteilten Anteile, die nach den oben genannten Grundsätzen zunächst ebenfalls als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II anzusehen sind, zur Vermeidung ihrer Entnahme als gewillkürtes (geduldetes) Sonderbetriebsvermögen II hätten

behandelt werden können oder ob von einer sog. (sofortigen) "Zwangsentnahme" auszugehen wäre, weil ein entsprechendes Wahlrecht im Streitfall ausscheidet. Denn sie sind jedenfalls nie anders als als Privatvermögen von A und B behandelt worden.

**27** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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