

Urteil vom 22. Februar 2021, IX R 13/19

Zur Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage von im Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft befindlichen Wirtschaftsgütern nach einer zwischenzeitlichen gewerblichen Prägung

ECLI:DE:BFH:2021:U.220221.IXR13.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 16 Abs 3, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 7 Abs 1 S 1, EStG § 7 Abs 4, EStG § 7 Abs 5, EStG § 23, EStG § 16 Abs 3, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 7 Abs 1 S 1, EStG § 7 Abs 4, EStG § 7 Abs 5, EStG § 23, AO § 42, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend FG Hamburg, 28. März 2019, Az: 3 K 287/17

Leitsätze

1. NV: Eine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG liegt auch dann vor, wenn eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ihre gewerbliche Prägung verliert.
2. NV: Werden Wirtschaftsgüter einer gewerblich geprägten Personengesellschaft --hier Gebäude-- wegen des Wegfalls der gewerblichen Prägung in das Privatvermögen überführt und von der nunmehr vermögensverwaltenden Gesellschaft weiterhin zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt, sind als Bemessungsgrundlage für die AfA die gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter als fiktive Anschaffungskosten anzusetzen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 29.03.2019 - 3 K 287/17 aufgehoben.

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011, jeweils datierend vom 16.07.2014, sowie für 2012, datierend vom 29.07.2014, sämtlich in Gestalt der gemeinsamen Einspruchsentscheidung vom 21.11.2017, werden mit der Maßgabe geändert, dass die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung

im Streitjahr 2007 von 310.954,10 € um 216.668,98 € auf 94.285,12 €,

im Streitjahr 2008 von 171.629,48 € um 219.864,98 € auf - 48.235,50 €,

im Streitjahr 2009 von 175.433,53 € um 219.864,98 € auf - 44.431,45 €,

im Streitjahr 2010 von 205.489,09 € um 186.373,90 € auf 19.115,19 €,

im Streitjahr 2011 von - 428.247,51 € um 186.373,90 € auf - 614.621,41 €

und

im Streitjahr 2012 von 80.284,50 € um 186.373,90 € auf - 106.089,40 € herabgesetzt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, von welcher Bemessungsgrundlage die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in den Streitjahren (2007 bis 2012) Absetzungen für Abnutzung (AfA) für in ihrem Gesamthandsvermögen befindliche Immobilienobjekte und andere Wirtschaftsgüter vornehmen kann.
- 2 Die Klägerin ist eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die im Jahr 1989 in der Rechtsform einer GbR durch A, B, C und D gegründet wurde; Zweck der Gesellschaft ist die Verwaltung eigenen Immobilienvermögens, aus dem die Klägerin in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.
- 3 Zum Zwecke der Haftungsbegrenzung beschlossen die Gesellschafter am 07.07.2001, die Klägerin in das Handelsregister einzutragen und als (vermögensverwaltende) Kommanditgesellschaft unter Wahrung ihrer Identität fortzuführen. A übernahm die Funktion des persönlich haftenden Gesellschafters (Komplementärs) und zeichnete eine Einlage im Nennbetrag von 1.750.000 €; als weitere Komplementärin (ohne Einlage) wurde die X-GmbH in das Handelsregister eingetragen. Die Gesellschafter B, C und D übernahmen Kommanditeinlagen in Höhe von jeweils 1.500.000 €; C wurde geschäftsführende Kommanditistin der nunmehr als GmbH & Co. KG firmierenden Klägerin.
- 4 Zum 31.12.2002/01.01.2003 wechselte A in die Stellung eines Kommanditisten; die X-GmbH wurde alleinige Komplementärin und Geschäftsführerin der (nunmehr i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- gewerblich geprägten) Klägerin. Durch Gesellschafterbeschluss vom 30.12.2005 wechselte A mit Wirkung vom 01.01.2006 wieder in die Stellung eines Komplementärs der KG; seine Kommanditeinlage in Höhe von 1.800.000 € wurde Festkapital.
- 5 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2002 wies die Klägerin die von ihr durch Überschussrechnung ermittelten Einkünfte aus den in ihrem Gesamthandsvermögen befindlichen Immobilienobjekten --wie in allen Vorjahren-- als solche aus Vermietung und Verpachtung aus. In den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003, für 2004 und für 2005 erklärte die Klägerin diese Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, die sie durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte. Im Jahresabschluss über das Rumpfgeschäftsjahr vom 01.01.2003 bis zum 31.03.2003 wies die Klägerin die nunmehr zum Betriebsvermögen rechnenden Immobilienobjekte gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit den Teilwerten zum 01.01.2003 aus. In ihrer Feststellungserklärung für 2006 sowie in den Folgejahren wies die Klägerin die Einkünfte aus ihren Immobilienobjekten wieder als solche aus Vermietung und Verpachtung aus. Die Klägerin setzte als "Entnahmewert" zum 31.12.2005 für die bis zu diesem Zeitpunkt in ihrem Betriebsvermögen befindlichen Immobilienobjekte und anderen Wirtschaftsgüter die in der Bilanz zum 31.12.2005 ausgewiesenen Buchwerte an; die Beteiligten sind sich darüber einig, dass die Buchwerte am 31.12.2005 den gemeinen Werten der Wirtschaftsgüter zu diesem Zeitpunkt entsprachen. Die Ermittlung sowohl der Teilwerte zum 01.01.2003 wie auch der gemeinen Werte zum 31.12.2005 war Gegenstand von zwei Außenprüfungen durch den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) und wurde --jedenfalls im Ergebnis-- nicht beanstandet. Ausgehend von den so festgestellten gemeinen Werten zum 31.12.2005 als Bemessungsgrundlage ermittelte die Klägerin die im Veranlagungszeitraum 2006 in ihrer Überschussrechnung zu berücksichtigenden AfA-Beträge.
- 6 In ihren Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre führte die Klägerin die AfA für ihre Immobilienobjekte und anderen Wirtschaftsgüter bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus den im Vorjahr ermittelten gemeinen Werten fort. Das FA setzte die Einkünfte der Klägerin in den für die Streitjahre ergangenen, gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zunächst jeweils erklärungsgemäß fest.
- 7 Nach Durchführung einer Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2010 vertrat das FA die Auffassung, dass die AfA-Beträge in den Streitjahren nicht in der erklärten Höhe angesetzt werden könnten; der Teilwert bzw. der gemeine Wert bilde nach einer Überführung eines Immobilienobjektes aus dem Betriebs- in das Privatvermögen nur dann die Bemessungsgrundlage für die weitere AfA, wenn das Wirtschaftsgut mit diesem Wert steuerlich erfasst worden sei. Dies sei vorliegend weder bei der Einlage in 2003 noch bei der Entnahme in 2005 geschehen. Bemessungsgrundlage für die weitere AfA seien daher die historischen Anschaffungskosten abzüglich der bisher vorgenommenen AfA. Soweit das AfA-Volumen bei einzelnen (anderen) Wirtschaftsgütern im Zeitpunkt der gewerblichen Prägung bereits aufgebraucht gewesen sei, entfalle der Ansatz eines AfA-Betrages insgesamt. Darüber hinaus seien Restbuchwerte einzelner Wirtschaftsgüter wegen des zwischenzeitlichen überhöhten AfA-Ansatzes zu korrigieren. Das FA erließ daraufhin unter dem 16.07.2014 geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007 bis 2011 und unter dem 29.07.2014 einen

geänderten Feststellungsbescheid für 2012. Die hiergegen gerichteten Einsprüche der Klägerin hatten keinen Erfolg.

- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Es entschied, dass sich die AfA der Klägerin in den Streitjahren zwar nach den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (und nicht nach den mit den Buchwerten der Wirtschaftsgüter zum 31.12.2005 identischen gemeinen Werten) bemesse; diese seien --entgegen der Auffassung des FA-- jedoch nicht um die in den Vorjahren berücksichtigten AfA-Beträge zu mindern.
- 9 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie vertritt die Auffassung, dass der durch den Eintritt und den Wegfall der gewerblichen Prägung stattgefundenen Wechsel der Einkunftsart am 31.12.2002/01.01.2003 bzw. am 31.12.2005/01.01.2006 nicht steuerungsabschnittsübergreifend, sondern gemäß den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung beurteilt werden müsse. Durch den Eintritt der gewerblichen Prägung zum Jahreswechsel 2002/2003 seien die im Gesamthandsvermögen der Klägerin befindlichen Immobilienobjekte mit dem Teilwert zu bewerten; denn der Eintritt der gewerblichen Prägung sei wie eine Einlage zu behandeln. Soweit der Gesetzgeber die Überführung der Immobilienobjekte vom Privatvermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft in das Betriebsvermögen derselben nunmehr gewerblich geprägten Gesellschaft --mangels Eingreifens der Vorschrift des § 23 EStG durch Überschreiten der Haltefrist von zehn Jahren-- nicht der Besteuerung unterwerfe, könne dies nicht zu einer anderen Beurteilung führen. Der Einlagewert zum 01.01.2003 bilde in den folgenden Jahren die Bemessungsgrundlage für die AfA. Die Überführung der nämlichen Immobilienobjekte vom Betriebsvermögen der gewerblich geprägten Personengesellschaft in das Privatvermögen der nunmehr erneut vermögensverwaltenden Personengesellschaft durch Wegfall der gewerblichen Prägung zum Jahreswechsel 2005/2006 sei ein Entnahme gleichgestellter Vorgang; die Entnahme erfolge zum gemeinen Wert. Der Entnahmewert bilde sodann für die Folgejahre die Bemessungsgrundlage für die AfA. Eine § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG entsprechende Regelung zur Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage für zuvor in einer anderen Einkunftsart genutzte Wirtschaftsgüter habe der Gesetzgeber für den Fall der Entnahme nicht vorgesehen. Die Entnahme selbst sei ein im betrieblichen Bereich voll steuerpflichtiger Vorgang; unerheblich sei, dass im Fall der Klägerin mangels vorhandener stiller Reserven ein Entnahmegewinn nicht entstanden ist. Ein anderes Ergebnis lasse sich auch nicht aus § 23 Abs. 1 EStG ableiten.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben sowie die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011, jeweils datierend vom 16.07.2014, sowie für 2012, datierend vom 29.07.2014, sämtlich in Gestalt der gemeinsamen Einspruchsentscheidung vom 21.11.2017, mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung im Streitjahr 2007 von 310.954,10 € um 216.668,98 € auf 94.285,12 €, im Streitjahr 2008 von 171.629,48 € um 219.864,98 € auf - 48.235,50 €, im Streitjahr 2009 von 175.433,53 € um 219.864,98 € auf - 44.431,45 €, im Streitjahr 2010 von 205.489,09 € um 186.373,90 € auf 19.115,19 €, im Streitjahr 2011 von - 428.247,51 € um 186.373,90 € auf - 614.621,41 € und im Streitjahr 2012 von 80.284,50 € um 186.373,90 € auf - 106.089,40 € herabgesetzt werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Es vertritt die Auffassung, dass im Rahmen einer Überführung von Wirtschaftsgütern vom Betriebs- in das Privatvermögen der Teilwert oder der gemeine Wert nur dann an die Stelle der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten treten könne, wenn die stillen Reserven tatsächlich steuerlich erfasst wurden oder noch erfasst werden könnten. Im Streitfall seien indes keine stillen Reserven entstanden. Gegebenenfalls sei überdies zu prüfen, ob die Klägerin durch die kurzfristige gewerbliche Prägung eine unangemessene rechtliche Gestaltung verwirklicht habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass sich die zugunsten

der Klägerin zu berücksichtigende AfA in den Streitjahren nicht nach den gemeinen Werten der maßgeblichen Wirtschaftsgüter, sondern nach deren historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bemesse.

- 14** 1. Zu den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abziehbaren Werbungskosten gehören gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch die AfA für die zur Einkunftserzielung genutzten Gebäude; Bemessungsgrundlage für die AfA sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG).
- 15** a) Wird ein im Betriebsvermögen gehaltenes, eigenbetrieblich genutztes oder vermietetes Grundstück bzw. Gebäude durch eine Entnahmehandlung oder im Zuge einer Betriebsaufgabe in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt und sodann (gegebenenfalls weiterhin) zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt, sind § 7 Abs. 4 und 5 EStG indes nicht unmittelbar anwendbar; denn die Überführung vom Betriebs- in das Privatvermögen stellt mangels Rechtsträgerwechsels keinen Erwerb dar und führt mithin auch nicht zu im Wege der AfA berücksichtigungsfähigen Anschaffungskosten. Allerdings wird die Überführung vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen in den geschilderten Fällen als "anschaffungsähnlicher Vorgang" angesehen mit der Folge, dass in entsprechender Anwendung der genannten Regelungen fiktive Anschaffungskosten in der Höhe anzusetzen sind, in der bei der Ermittlung des Entnahmegewinns (§ 4 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) oder des Aufgabegewinns (§ 16 Abs. 1 und 3 EStG) kraft Gesetzes die stillen Reserven für das betriebliche Gebäude aufgelöst werden; diese Werte treten an die Stelle der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die nach § 7 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 EStG sonst für die Berechnung der AfA maßgebend sind (ständige Rechtsprechung, s. die Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.08.1983 - VIII R 177/80, BFHE 139, 187, BStBl II 1983, 759; vom 08.11.1994 - IX R 9/93, BFHE 175, 574, BStBl II 1995, 170; vom 17.09.2008 - IX R 1/08, BFH/NV 2009, 370, sowie BFH-Beschluss vom 02.07.1992 - IX B 169/91, BFHE 168, 298, BStBl II 1992, 909, jeweils zur Entnahme von Gebäuden; s. zudem BFH-Urteile vom 02.02.1990 - III R 173/86, BFHE 159, 505, BStBl II 1990, 497; vom 29.04.1992 - XI R 5/90, BFHE 168, 161, BStBl II 1992, 969; vom 15.12.1993 - X R 158/90, BFH/NV 1994, 476; vom 10.05.1995 - IX R 54/91, BFH/NV 1995, 1055, und vom 14.12.1999 - IX R 62/96, BFHE 190, 438, BStBl II 2000, 656, jeweils zur Betriebsaufgabe; vgl. ferner BFH-Urteil vom 13.04.2010 - IX R 22/09, BFHE 229, 189, BStBl II 2010, 790, zur Entnahme einer qualifizierten Beteiligung). Die Rechtsprechung hat in diesem Punkt die Entnahme bzw. die Überführung in das Privatvermögen anlässlich einer Betriebsaufgabe einer Anschaffung gleichgestellt (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 07.12.1978 - I R 142/76, BFHE 128, 178, BStBl II 1979, 729, m.w.N.).
- 16** Dies folgt einerseits aus den gesetzlichen Regelungen über die Entnahme von Wirtschaftsgütern und andererseits aus der gesetzlichen Fiktion des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, wonach als Veräußerung auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs gilt; der Steuerpflichtige ist so zu besteuern, als hätte er das in das Privatvermögen überführte (Betriebs-)Gebäude im Fall der Betriebsaufgabe zum gemeinen Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG) an sich selbst veräußert. Dementsprechend ist als Bemessungsgrundlage für die weitere AfA eines vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsguts grundsätzlich der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) oder der gemeine Wert im Zeitpunkt der Überführung (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.1994 - IV R 53/91, BFHE 175, 353, BStBl II 1995, 112) anzusetzen, mit dem das Gebäude bei der Überführung steuerlich erfasst wurde. Die Anwendung der genannten Bewertungsvorschriften, die in diesem Zusammenhang zur Auflösung der stillen Reserven führen, ohne dass Einnahmen angefallen sind, bewirken auf der anderen Seite, dass zusätzliches AfA-Volumen ohne entsprechende Kosten entsteht, was sich ergebnismindernd bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auswirkt (BFH-Urteil in BFHE 190, 438, BStBl II 2000, 656; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 553; Thiel, Finanz-Rundschau 1993, 321, 323).
- 17** b) Von den vorgenannten Grundsätzen hat die Rechtsprechung indes auch Ausnahmen gemacht; denn die Anhebung der Bemessungsgrundlage auf den Teilwert bzw. den gemeinen Wert setzt voraus, dass das maßgebliche Gebäude mit diesen Werten steuerlich erfasst wurde bzw. dass die Entnahme oder Betriebsaufgabe verfahrensrechtlich noch steuerlich erfasst werden kann. Vor diesem Hintergrund sind der Überführung eines Betriebsgrundstücks in das Privatvermögen als künftige AfA-Bemessungsgrundlage weiterhin die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen, wenn die stillen Reserven nicht steuerlich erfasst worden sind, etwa wenn eine Betriebsaufgabe zunächst nicht als solche erkannt worden ist und die Veranlagung aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann (BFH-Urteile in BFH/NV 1995, 1055; vom 10.05.1995 - IX R 68/93, BFH/NV 1995, 1056) oder Verjährung eingetreten ist (BFH-Urteile in BFH/NV 1994, 476; vom 03.05.1994 - IX R 153/88, BFH/NV 1995, 19; vom 27.06.1995 - IX R 11/93, IX R 12/93, BFH/NV 1996, 319; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 229, 189, BStBl II 2010, 790, zu § 17 EStG). Ferner hat der erkennende Senat als AfA-Bemessungsgrundlage nicht den Teilwert im Zeitpunkt der "Entnahme", sondern die ursprünglichen Anschaffungs-

oder Herstellungskosten herangezogen, wenn der Steuerpflichtige eine eigengenutzte, zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörende Wohnung erfolgsneutral aus dem Betriebsvermögen entnommen und anschließend vermietet hatte (BFH-Urteile vom 03.05.1994 - IX R 59/92, BFHE 174, 422, BStBl II 1994, 749; vom 21.06.1994 - IX R 24/92, BFH/NV 1995, 287).

- 18** Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn für ein ehemaliges Betriebsgebäude, das nunmehr vermietet wird, unter Auflösung der stillen Reserven ein Aufgabegewinn ermittelt wird, dieser jedoch aufgrund einer gesetzlichen Freibetragsregelung im Ergebnis steuerfrei bleibt; in diesem Fall ist als AfA-Bemessungsgrundlage der gemeine Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe anzusetzen. Denn mit diesem Wert ist das Gebäude bei der Betriebsaufgabe bzw. der Entnahme steuerlich "erfasst" worden. Dass im Ergebnis keine Steuer angefallen ist, steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Entscheidend ist, dass die Vorschriften über die Betriebsaufgabe im konkreten Fall angewandt und die stillen Reserven aufgelöst worden sind. Da die gesetzliche Veräußerungsfiktion des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG eingreift, sind auch fiktive Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts anzusetzen (BFH-Urteil in BFHE 190, 438, BStBl II 2000, 656).
- 19** 2. Das FG ist teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben.
- 20** a) Im Ausgangspunkt zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass der Wegfall der gewerblichen Prägung der Klägerin zum 31.12.2005 als Betriebsaufgabe zu behandeln ist. Denn eine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG liegt auch dann vor, wenn eine gewerblich geprägte Personengesellschaft --im Streitfall durch den Wechsel des A in die Stellung eines Komplementärs aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 30.12.2005-- ihre gewerbliche Prägung verliert (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.2007 - XI R 15/05, BFHE 217, 438, BStBl II 2007, 924; R 16 Abs. 2 Satz 6 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR--, ab den Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 vom 25.03.2013, BStBl I 2013, 276; R 16 Abs. 2 Satz 5 EStR; Blümich/Schallmoser, § 16 EStG Rz 452). Die Klägerin erzielte fortan Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus den Immobilienobjekten, die sich nunmehr (wieder) in ihrem (privaten) Gesamthandsvermögen befanden.
- 21** b) Nach einer Betriebsaufgabe bildet der gemeine Wert die neue AfA-Bemessungsgrundlage für ein nach der Betriebsaufgabe vermietetes ehemaliges Betriebsgebäude bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn das Gebäude mit diesem Wert steuerlich erfasst wurde (vgl. BFH-Urteile in BFHE 159, 505, BStBl II 1990, 497; in BFHE 168, 161, BStBl II 1992, 969; in BFH/NV 1994, 476; in BFH/NV 1995, 1055; in BFHE 190, 438, BStBl II 2000, 656, und in BFH/NV 2009, 370, m.w.N.). Der Gewinn aus einer Betriebsaufgabe ist nach Maßgabe der Bestimmungen in § 16 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Nach den nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und damit den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die Klägerin --den maßgeblichen gesetzlichen Regelungen (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG) entsprechend-- die gemeinen Werte der in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter ermittelt; diese Beträge --welche hinsichtlich der ins Privatvermögen überführten Immobilienobjekte den Verkehrswerten entsprachen (BFH-Urteil vom 10.09.1991 - VIII R 26/87, BFH/NV 1992, 232)-- sind den Buchwerten der maßgeblichen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gegenüberzustellen. Der Unterschied zwischen diesen Werten --abzüglich etwaiger Aufgabekosten und Veräußerungskosten-- ergibt den Aufgabegewinn (vgl. BFH-Urteil vom 13.10.1983 - I R 76/79, BFHE 140, 182, BStBl II 1984, 294). Aus der Gegenüberstellung der genannten Werte ergab sich im Streitfall, wovon sowohl die Beteiligten als auch --für den BFH bindend-- das FG ausgingen, kein Aufgabegewinn, da die gemeinen Werte der zum 01.01.2006 ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter den Buchwerten dieser Wirtschaftsgüter am 31.12.2005 entsprachen.
- 22** Entgegen der Auffassung des FA und des FG sind daher die maßgeblichen Wirtschaftsgüter mit den gemeinen Werten --und mithin die darin liegenden stillen Reserven-- "steuerlich erfasst" worden. Der Umstand, dass sich in den Wirtschaftsgütern im Zeitraum der gewerblichen Prägung keine stillen Reserven angesammelt hatten und mithin keine Steuer angefallen ist, steht dem ebenso wenig entgegen wie der Umstand, dass der Übergang der Wirtschaftsgüter vom Privatvermögen ins Betriebsvermögen im Zuge der gewerblichen Prägung zum 01.01.2003 nicht vom Tatbestand des § 23 EStG erfasst wurde. Denn Rechtfertigung für den Ansatz der gemeinen Werte und mithin der Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage sind, wie oben unter II.1.a ausgeführt, die maßgeblichen Regelungen in § 16 Abs. 3 EStG, nicht aber der Anfall einer Steuerschuld bei der Betriebsaufgabe (oder --vorgreifend-- beim Eintritt in die gewerbliche Prägung); vor diesem Hintergrund könnte eine "steuerliche Erfassung" der im Zuge einer "Entprägung" ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter auch zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust führen.

- 23** c) Der Ansatz der gemeinen Werte ist für alle Wirtschaftsgüter vorzunehmen, die zum 01.01.2003 Betriebsvermögen der Klägerin geworden und mit ihrem Teilwert Eingang in den Jahresabschluss über das Rumpfgeschäftsjahr vom 01.01.2003 bis zum 31.03.2003 gefunden haben. Denn diese Wirtschaftsgüter wurden zum 01.01.2006 zum gemeinen Wert in das Privatvermögen überführt. Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass für einzelne dieser Wirtschaftsgüter die Anschaffungskosten bereits vor dem 01.01.2003 vollständig durch im Privatvermögen geltend gemachte AfA aufgezehrt gewesen sei.
- 24** d) Dem Ansatz der gemeinen Werte kann im Streitfall nicht der Einwand des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) entgegengehalten werden. Nach dem Vortrag der Klägerin --auf den das FG im Tatbestand des angefochtenen Urteils ausdrücklich Bezug genommen hat-- ist ihre Entscheidung zugunsten einer "Entprägung" auf gewichtige und wirtschaftlich nachvollziehbare außersteuerliche Gründe zurückzuführen; diese --auch in den Akten dokumentierten-- Gründe hat das FA zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens in Frage gestellt.
- 25** 3. Die Sache ist spruchreif.
Die gemeinen Werte der im Streitfall maßgeblichen Wirtschaftsgüter sind vom FG für den BFH bindend festgestellt worden (dazu unter II.2.b). Davon ausgehend steht die AfA zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit. Die angefochtenen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007 bis 2012 sind daher in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang zu ändern.
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de