

BFH: Anwendung Gesamtplan-Rechtsprechung bei Tarifbegünstigung wegen Anteilsveräußerung

Aktuell: BFH-Urteil vom 10.09.2020 (IV R 14/18):

Der BFH hat entschieden, dass der Zeitpunkt („juristische Sekunde“) des Ausscheidens von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen für die Frage, ob die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 EStG zur Anwendung kommt, entscheidend ist. Folglich kommt § 6 Abs. 3 S. 1 EStG zur Anwendung, wenn eine „juristische Sekunde“ vor der Übertragung des (verbliebenen) ganzen Mitunternehmeranteils eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen ausgeschieden ist. Erfolgt die Aufdeckung stiller Reserven in funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen allerdings zeitgleich mit oder eine „juristische Sekunde“ nach der Übertragung des Mitunternehmeranteils, liegt eine Betriebsaufgabe vor.

Der BFH präzisiert mit dieser Entscheidung seine bisherige Rechtsprechung zu § 6 Abs. 3 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 02.08.2012, IV R 41/11 und vom 09.12.2014, IV R 36/13) und schließt sich hinsichtlich der Frage der Anwendung von § 6 Abs. 3 S. 1 EStG bei zeitgleicher Aufdeckung stiller Reserven in funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen der Auffassung der Finanzverwaltung an (vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019, Rz. 9).

BFH, Urteil vom 10.09.2020 (IV R 14/18, siehe [Deloitte Tax News](#))

BFH-Urteil vom 09.12.2014, IV R 36/13:

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unterliegt nicht der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG, 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. Auch in dem Fall, dass Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen einer KG unter Fortführung stiller Reserven auf eine Schwester-KG übertragen und sodann die Mitunternehmeranteile an der Schwester-KG veräußert werden, ist die Tarifbegünstigung nicht zu gewähren.

Sachverhalte

Zu IV R 36/13

Der Kommanditist einer GmbH & Co. KG (Klägerin) übertrug zunächst einen Teil-Kommanditanteil an der KG und einen Teil-Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH unentgeltlich auf seine Ehefrau. Kurz darauf veräußerte er im Streitjahr 2003 die ihm verbliebenen Gesellschaftsanteile an einen Dritten.

Zu IV R 57/11

Die Kläger waren im Streitjahr 1997 Kommanditisten der X-GmbH & Co. KG (KG). Im Rahmen der Übernahme von geschäftlichen Aktivitäten innerhalb des Konzerns wurde eine zweite GmbH & Co. KG gegründet und auf diese Teile des Betriebsvermögens der KG unentgeltlich übertragen. Später wurden die Anteile an der GmbH & Co. KG und an deren Komplementär-GmbH an die H-GmbH verkauft.

In beiden Fällen gewährte das Finanzamt für die Veräußerungsgewinne nicht die Tarifbegünstigung (§§ 16 i.V.m. 34 EStG), sondern behandelte sie als laufende Gewinne. Die hiergegen erhobenen Klagen wiesen die FG ab.

Entscheidungen

Zu IV R 36/13 und IV R 57/11

Die FG seien zutreffend davon ausgegangen, dass die Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG nicht zu gewähren sei.

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unterliege nicht der Tarifbegünstigung, wenn zuvor aufgrund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ein Teil des

ursprünglichen Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich übertragen worden sei (Gesamtplanrechtsprechung).

Ein Veräußerungsgewinn unterliege der Tarifbegünstigung nämlich nur, wenn er auch "außerordentlich" sei. Dies setze bei allen Tatbeständen des § 34 Abs. 2 EStG eine atypische Zusammenballung voraus (zuletzt BFH-Urteile vom 23.10.2013 und vom 25.09.2014). Das Erfordernis der Zusammenballung folge aus dem Zweck der Tarifbegünstigung, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Daher sei Voraussetzung, dass die stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18.10.1999).

Grundsätzlich sei 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 sei. Umfasse ein "Veräußerungsplan" mehrere Teilakte, so gebiete 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-Urteil vom 05.02.2014). Somit sei ein Veräußerungsgewinn – wie in den vorliegenden Sachverhalten – nicht außerordentlich, wenn vor der Veräußerung ein Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils unentgeltlich – und damit ohne Aufdeckung der darin enthaltenen anteiligen stillen Reserven – übertragen worden sei.

Zu IV R 57/11

Der BFH ist der Auffassung, dass die o.g. Grundsätze auch auf Fälle, in denen wesentliche Betriebsgrundlagen einer KG teilweise und unter Fortführung der stillen Reserven auf eine neu gegründete KG übertragen und anschließend Anteile an der neu gegründeten KG veräußert werden, entsprechend anzuwenden seien.

Im Hinblick auf das Ziel des § 34 EStG, nur "außerordentliche Einkünfte" zu erfassen, könne es keinen Unterschied machen, ob – wie in dem dem Urteil vom 06.09.2000 zugrunde liegenden Fall – die Mitunternehmeranteile an der Personengesellschaft, die die stillen Reserven ursprünglich erwirtschaftet habe und der zuvor wesentliche Betriebsgrundlagen entzogen wurden, oder – wie im Streitfall – die Mitunternehmeranteile an der neu gegründeten KG, die nur Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen der ursprünglichen KG übertragen bekommen hat, veräußert werden. Im Ergebnis würden in beiden Fällen nicht alle vorhandenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden.

Betroffene Normen

§§ 16 i.V.m 34 EStG

Streitjahre 2003 und 1997

Anmerkung

BMF-Schreiben vom 20.11.2019, IV C 6 - S 2241/15/10003

In dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) folgt die Finanzverwaltung der hier dargestellten Sichtweise des BFH. Übereinstimmend mit der BFH-Rechtsprechung ist der Gedanke des Gesamtplans im Rahmen der Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG dem neuen BMF-Schreiben zufolge auch weiterhin anzuwenden. Der Gesamtplangedanke dient in diesem Bereich der Verwirklichung des Zwecks der Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht ungemildert dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Bei Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG gibt das BMF hingegen seine Gesamtplanbetrachtung auf und folgt der BFH-Rechtsprechung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen in mehreren Schritten zum Buchwert. Außerdem lässt das BMF nun auch die vom BFH geforderte gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG zu.

Vorinstanzen

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 15.08.2013, 1 K 2111/09 (zu IV R 36/13)

Niedersächsischen FG, Urteil vom 25.10.2011, 15 K 10217/09 (zu IV R 57/11)

Fundstellen

BFH, Urteil vom 09.12.2014, [IV R 36/13](#)

BFH, Urteil vom 17.12.2014, [IV R 57/11](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 10.09.2020, IV R 14/18, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 23.10.2013, X R 3/12, BStBl II 2014, S. 58

BFH, Urteil vom 25.09.2014, III R 5/12, BFH/NV 2015, S. 104

GrS des BFH, Beschluss vom 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl II 2000, S. 123

BFH, Urteil vom 05.02.2014, X R 22/12, BStBl II 2014, S. 388

BFH, Urteil vom 06.09.2000, IV R 18/99, BStBl II 2001, S. 229

BMF, Schreiben vom 20.11.2019, IV C 6 - S 2241/15/10003, siehe [Deloitte Tax-News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.