

BFH: Zurückbehalt wesentlicher Betriebsgrundlage bei Einbringung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung

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 29.11.2017, I R 7/16

Eine Einbringung nach § 20 UmwStG zum Buchwert setzt voraus, dass auf den übernehmenden Rechtsträger alle Wirtschaftsgüter übertragen werden, die im Einbringungszeitpunkt zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des betreffenden Betriebs gehören.

Sachverhalt

Der Kläger, der ein Einzelunternehmen betrieb, vermietete Maschinen und den Kundenstamm seines Einzelunternehmens an eine GmbH, deren Alleingesellschafter-Geschäftsführer er war, mit der Folge, dass eine Betriebsaufspaltung begründet wurde. Darüber hinaus vermieteten der Kläger und seine Ehefrau ein in ihrem jeweils hälftigen Eigentum befindliches Grundstück an die GmbH, die dort ihren Unternehmenssitz hatte.

Zum 01.01.2006 übertrug der Kläger sein Besitzeinzelunternehmen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der GmbH; seinen Anteil am Grundstück behielt er zurück. Finanzamt und FG waren der Auffassung, dass keine Buchwerteinbringung nach § 20 UmwStG vorgelegen habe, weil das Grundstück nicht mit eingebracht worden sei.

Entscheidung

Auch der BFH ist der Auffassung, dass aufgrund des Rückhalts des Grundstücks die Einbringung der weiteren Wirtschaftsgüter des Besitzeinzelunternehmens in die GmbH nicht nach § 20 UmwStG steuerrechtlich zu Buchwerten vollzogen werden konnte.

Grundsätzlich anerkannt in der Rechtsprechung ist, dass der durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung in Form des Besitzunternehmens entstandene Betrieb Gegenstand einer Einbringung i.S. des UmwStG sein kann. Die Einbringung eines solchen Betriebs ist dann nach § 20 Abs. 1 UmwStG steuerlich begünstigt, wenn alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übertragen werden (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08).

Wie das FG zu Recht angenommen habe, sei der Miteigentumsanteil des Klägers am Grundstück notwendiges Betriebsvermögen seines Besitzeinzelunternehmens gewesen. Zwar sei das Grundstück dem Besitzeinzelunternehmen des Klägers nicht überlassen, sondern an die GmbH vermietet worden, so dass es nicht unmittelbar dem Betrieb des Besitzeinzelunternehmens diene. Zum notwendigen Betriebsvermögen einer

Besitzgesellschaft gehören aber auch solche Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung daran zu erhalten oder zu erhöhen. Grundsätzlich könne der Besitzeinzelunternehmer mit der Vermietung jedoch auch einen anderen Zweck verfolgen, etwa möglichst hohe Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. In diesem Fall sei das anteilige Eigentum des Besitzunternehmers am Wirtschaftsgut nicht dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens, sondern seinem privaten Bereich zuzuordnen. Indizien für den Veranlassungszusammenhang der Nutzungsüberlassung mit den betrieblichen Interessen des Besitzeinzelunternehmens könnten sich daraus ergeben, dass das Nutzungsverhältnis eindeutig durch die Interessen der Betriebskapitalgesellschaft bestimmt wird. Im Streitfall könne deshalb von notwendigem Betriebsvermögen ausgegangen werden, weil mit der Vermietung des Grundstücks, dessen betriebliche Nutzung von Anfang an beabsichtigt gewesen sei, die Vermögens- und Ertragslage der GmbH verbessert und der Wert der Beteiligung erhalten werden sollte.

Ebenfalls zutreffend sei die Annahme des FG, dass das Grundstück wesentliche Betriebsgrundlage des Besitzeinzelunternehmens des Klägers war. Denn grundsätzlich sei jedes vom Betrieb genutzte Grundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, es sei denn, es ist im Einzelfall ausnahmsweise nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung für den Betrieb. Gleiches gelte für den Miteigentumsanteil an einer wesentlichen Betriebsgrundlage (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2012, IV R 29/09).

Ein Zurückbehalten des Grundstücksanteils sei für die begehrte Buchwerteinbringung auch nicht unschädlich gewesen. Nach der BFH-Rechtsprechung stehe es zwar der Anwendbarkeit der §§ 20 bzw. 24 UmwStG 1995 nicht entgegen, wenn vor der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs unter Aufdeckung der stillen Reserven "ausgelagert" oder veräußert wird (vgl. BFH-Urteile vom 25.11.2009, I R 72/08 und vom 09.11.2011, X R 60/09). Im Streitfall habe aber nicht die Konstellation einer "vorherigen Ausgliederung" oder Veräußerung vorgelegen. Vielmehr habe sich das Grundstück zum Einbringungszeitpunkt noch im Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmens befunden.

Nach dem zu § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG ergangenen BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11 scheide die Aufdeckung der stillen Reserven im unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil auch dann aus, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens "vorher bzw. zeitgleich" zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen wird. Diese Aussage sei indessen nicht entscheidungserheblich gewesen, weil dem dortigen Streitfall gerade keine zeitgleiche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zugrunde lag.

Auch unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung kommt der BFH im hier zu beurteilenden Streitfall zu dem Ergebnis, dass er einem Verständnis des § 20 UmwStG, wonach die Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage für die Annahme einer steuerneutralen Betriebseinbringung unschädlich sei, wenn sie als Folge der Einbringung zu einer Entnahme führe, schon deshalb nicht folgen könne, weil in einer derartigen Konstellation gerade nicht alle im Einbringungszeitpunkt vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs eingebracht werden.

Der Kläger habe schließlich auch keinen Teilbetrieb "Maschinenvermietung" nach § 20 Abs. 1 UmwStG in die GmbH eingebracht. Denn im Streitfall würde nach der Übertragung eines etwaigen Teilbetriebs "Maschinenvermietung" kein Hauptbetrieb weiterexistieren, weil die verbleibende "Grundstücksvermietung" nicht (mehr) als gewerbliche Tätigkeit qualifiziert werden könnte. Da ein einzelnes zurückbehaltenes Grundstück keinen Teilbetrieb "Grundstücksverwaltung" begründet, könnte im Übrigen die Vermietung der Maschinen kein zweiter Teilbetrieb innerhalb des Gesamtbetriebs sein.

Betroffene Norm

§ 20 UmwStG 2002

Streitjahr 2006

Anmerkung

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

In dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG (siehe [Deloitte Tax-News](#)) folgt die Finanzverwaltung der hier dargestellten Sichtweise des BFH und sieht zeitgleiche oder taggleiche Veräußerungen oder Entnahmen von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen – mit Ausnahme von Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG – für eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG als schädlich an. Hinweis:

Bei Anwendung von § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG gibt die Finanzverwaltung ihre Gesamtplanbetrachtung auf. D.h. wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt, ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG nach neuer Sichtweise gleichwohl auf die Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils anwendbar.

Vorinstanz

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 10.12.2015, 1 K 3485/13, EFG 2016, S. 423

Fundstelle

BFH, Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16, lt. BMF zur [Veröffentlichung im BStBl. II](#) vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08, BStBl II 2010, S. 471, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 19.12.2012, IV R 29/09, BStBl II 2013, S. 387, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.11.2011, X R 60/09, BStBl II 2012, S. 638, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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.