

Dokumentnummer: 788
letzte Aktualisierung: 10. März 1999

<Dokumentnummer> 788
<Gericht> BFH
<Aktenzeichen> IV R 39/98
<Datum> 26.11.1998
<Normen> AO 1977 § 39 Abs. 2 Nr. 1; BGB § 137 Satz 2, § 883 Abs. 2, § 888 Abs. 2

<Titel>
<Fundstelle>

AO 1977 § 39 Abs. 2 Nr. 1
BGB § 137 Satz 2, § 883 Abs. 2, § 888 Abs. 2

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob derjenige, der ein Grundstück unter Vorbehalt eines lebenslänglichen Nießbrauchs unentgeltlich übertragen hat, als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, wenn neben dem Nießbrauch ein schuldrechtliches Veräußerungsverbot vereinbart und dieses durch eine Rückauflassungsvormerkung gesichert ist.

BFH, Urteil vom 26. November 1998 - IV R 39/98 -

Gründe

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) beteiligte sich mit Vertrag vom 24. Dezember 1973 als atypisch stiller Gesellschafter an der Einzelfirma F.X., deren Inhaberin damals seine Mutter, Frau A.X., war. Die Buchwerte der Einzelfirma wurden fortgeführt. Zu ihrem Betriebsvermögen gehörte u.a. ein im Alleineigentum der Mutter stehendes bebautes Grundstück. Dieses Grundstück wurde teilweise von der Fa. F.X., teilweise von dem Einzelunternehmen des Bruders des Klägers, teilweise zu fremden Wohnzwecken genutzt. Mit notariellem Überlassungsvertrag vom 31. Dezember 1973 übertrug die Mutter das Grundstück unter dem Vorbehalt des lebenslangen Nießbrauchs unentgeltlich je zur Hälfte auf ihre beiden Söhne, den Kläger und seinen Bruder. Beide verpflichteten sich, die erworbenen Miteigentumsanteile zu Lebzeiten der Mutter weder zu veräußern noch über sie in anderer Weise zu verfügen sowie für den Fall der Zuwiderhandlung gegen dieses Verbot, den jeweils erworbenen Miteigentumsanteil auf Verlangen der Mutter auf diese unentgeltlich zurückzuübertragen. Zur Sicherung der Rückübertragungsverpflichtung wurde zugunsten der Mutter gleichrangig mit dem Nießbrauch eine Auflassungsvormerkung eingetragen.

In dem Übertragungsvertrag heißt es u.a.: "Geschäftsgrundlage dieser Überlassung ist für alle Vertragsteile, daß das für die Einkommensteuer zuständige Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung von Frau A.X. diese Überlassung nicht als Entnahme oder als

einen sonstigen Veräußerungsgewinn unter Auflösung stiller Reserven auslösenden Rechtsvorgang ansieht."

In den Jahresabschlüssen seit dem 31. Dezember 1973 wurde der dem Kläger übertragene Miteigentumsanteil an dem Grundstück unverändert als Anlagevermögen Fa. F.X. ausgewiesen. Die hiermit zusammenhängenden Ausgaben und die Absetzungen für Abnutzung (AfA) wurden als Betriebsausgaben abgezogen.

Mit Vertrag vom 31. Dezember 1985 verkaufte die Mutter sämtliche Aktiva und Passiva der Fa. F.X. zum Preis von 220 000 DM an den Kläger. Dieser übertrug sie in einem weiteren Vertrag vom selben Tag ohne den Miteigentumsanteil an dem Grundstück zu einem den Buchwerten entsprechenden Preis an die in Gründung befindliche und am 26. März 1986 gegründete F.X. GmbH (GmbH), deren beherrschender Gesellschafter er ist. Am 15. Mai 1986 wurde die Auflassungsvormerkung gelöscht.

Im Anschluß an eine Außenprüfung wertete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Umstand, daß der Miteigentumsanteil an dem Grundstück nicht in die GmbH eingebracht wurde, sondern beim Kläger verblieben war als Entnahme. Entsprechend erließ das FA für das Streitjahr (1986) einen Änderungsbescheid, in dem es einen Gewinn der Gesellschaft in Höhe von 1 335 843 DM gesondert und einheitlich feststellte. In diesem Betrag war ein tarifbegünstigter Entnahmegewinn in Höhe von 1 103 793 DM enthalten.

Hiergegen legten die ehemaligen Beteiligten der atypisch stillen Gesellschaft Einspruch ein, über den noch nicht entschieden ist. Dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des geänderten Feststellungsbescheides gab das FA in Höhe des Gewinnanteils der Mutter (Entnahmewert der Hälfte des Vorbehaltsnießbrauchs) in Höhe von 106950 DM statt. Im übrigen lehnte es den Antrag ab. Die hiergegen erhobene Beschwerde hatte keinen Erfolg. In ihrer Beschwerdeentscheidung ging die Oberfinanzdirektion (OFD) davon aus, daß die Mutter wirtschaftliche Eigentümerin des Miteigentumsanteils des Klägers geblieben sei. Sollte wirtschaftliches Eigentum der Mutter zu verneinen sein, sei der Miteigentumsanteil des Klägers wegen des jahrelangen Ausweises auf der Aktivseite der Bilanz der Fa. F.X. sowie wegen des gewinnmindernden Ansatzes der damit zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben als dessen Sonderbetriebsvermögen anzusehen. In beiden Fällen führe die Ausklammerung des Miteigentumsanteils von der Übertragung auf die GmbH zu dessen Entnahme.

Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seiner Entscheidung im wesentlichen aus, nach summarischer Beurteilung des Streitfalls erfülle der Umstand, daß der Miteigentumsanteil an dem Grundstück anläßlich der Übertragung des Betriebes auf die GmbH beim Kläger verblieben sei, die Voraussetzungen einer Entnahme. Der strittige Miteigentumsanteil sei Betriebsvermögen des zum 1. Januar 1986 auf den Kläger übergegangenen Betriebes, denn der Anteil sei trotz zivilrechtlich wirksamer Übertragung auf den Kläger zum 31. Dezember 1973 im wirtschaftlichen Eigentum seiner Mutter verblieben. Die Entscheidung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 774 veröffentlicht.

Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers.

Der Kläger beantragt,
unter Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils die Vollziehung des die Gewinnfeststellung 1986 ändernden Bescheides vom 12. Juli 1990 in vollem Umfang auszusetzen.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Revision ist nicht begründet.

1. Das FG konnte von einer Beiladung der Mutter des Klägers als frühere Inhaberin des Handelsgeschäfts und Beteiligter an der atypisch stillen Gesellschaft absehen, da die Klage den vorläufigen Rechtsschutz betrifft (Beschluß vom 10. August 1978 IV B 41/77, BFHE 125, 356, BStBl II 1978, 584; seitdem ständige

Rechtsprechung, vgl. Beschluß des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. August 1993 II S 7/93, BFH/NV 1994, 151). Eine Beiladung ist auch dann nicht erforderlich, wenn Aussetzung der Vollziehung in einem (bis zum 31. Dezember 1992 zulässigen) Klageverfahren begehrt wird (BFH-Urteil vom 13. November 1985 VIII R 391/83, BFH/NV 1986, 531, m.w.N.).

2. Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, daß keine ernstlichen Zweifel i.S. des § 361 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO 1977) an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen.

a) Das FG ist bei der im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes gebotenen summarischen Betrachtung zu Recht davon ausgegangen, daß der streitige Grundstücksanteil vom Kläger und nicht von seiner Mutter aus dem Betriebsvermögen entnommen wurde. Das gilt --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch dann, wenn man davon ausgeht, die Mutter sei bis zur Veräußerung der Fa. F.X. (Kaufvertrag vom 31. Dezember 1985) wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks gewesen. In diesem Fall hätte sie nämlich das zunächst bei ihr verbliebene wirtschaftliche Eigentum mit dem Kaufvertrag vom 31. Dezember 1985 auf den Kläger übertragen.

Das ergibt sich aus § 2 des Vertrages, demzufolge das Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven übertragen wurde. Zu den Aktiven eines Unternehmens gehören auch Vermögensgegenstände, die nicht im rechtlichen, sondern lediglich im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmers stehen (Budde/Karig in Beck. BilKomm., 3. Aufl., § 246 HGB Rdnr. 4, m.w.N.). Der Kläger hätte demzufolge durch den mit seiner Mutter geschlossenen Kaufvertrag vom 31. Dezember 1985 zusätzlich zu dem bereits im Jahre 1974 auf ihn übergegangenen rechtlichen Eigentum das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstücksanteil erhalten. Da er das ganze Unternehmen erworben hat, blieb der Grundstücksanteil bis zu seiner Entnahme Betriebsvermögen. Die Entnahme dokumentierte sich noch nicht in der Übertragung der übrigen Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens auf die GmbH in Gründung. Da es sich bei der Vorgründungsgesellschaft um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts handelt (vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., § 34 III 2, S. 1012), blieb der Grundstücksanteil weiterhin Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen des Klägers). Erst nachdem die Vorgründungsgesellschaft mit Errichtung der GmbH aufgelöst worden war, gab es keine Personengesellschaft mehr, bei der der Grundstücksanteil zum Sonderbetriebsvermögen hätte gehören können. In diesem Zeitpunkt kam es zur Entnahme. Allerdings wäre unter dieser Prämisse denkbar, daß der auf den Grundstücksanteil entfallende Kaufpreis höher wäre, als der vom FA bei Berechnung des Entnahmegewinns angesetzte Buchwert.

Ob dies der Fall ist, kann der Senat mangels entsprechender Feststellungen des FG nicht erkennen. Gleichwohl erscheint im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes eine Zurückverweisung nicht angezeigt, weil der Senat --im Gegensatz zu FA und FG-- bei summarischer Prüfung des Sachverhalts nicht davon ausgeht, daß der Grundstücksanteil bis zum 31. Dezember 1985 der Mutter des Klägers als wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen war (s. unten unter b). Zudem könnte es sich nur um eine verhältnismäßig geringe Minderung des Entnahmewertes handeln.

b) Der Senat hält es für ernstlich zweifelhaft, ob derjenige, der ein Grundstück unter Vorbehalt eines lebenslänglichen Nießbrauchs unentgeltlich übertragen hat, als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, wenn neben dem Nießbrauch ein schuldrechtliches Veräußerungsverbot vereinbart und dieses durch eine Rückauflassungsvormerkung gesichert ist.

Mit dem --vom Gesetz nicht verwendeten-- Begriff des "wirtschaftlichen Eigentümers" ist derjenige gemeint, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977). Der Nießbraucher ist im Normalfall nicht wirtschaftlicher Eigentümer des seiner Nutzung unterliegenden Wirtschaftsguts (BFH-Urteile vom 21. Februar 1967 VI 263/65, BFHE 88, 168, BStBl III 1967, 311, und vom 28. Juli 1981 VIII R 141/77, BFHE 134, 409, BStBl II 1982, 454). Dies gilt grundsätzlich auch für den Fall, daß Eltern im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ihren Kindern schenkweise Grundstücke übertragen und sich gleichzeitig den unentgeltlichen, lebenslänglichen Nießbrauch an dem Grundstück vorbehalten. Nach inzwischen ständiger Rechtsprechung zur Einkommensteuer bleiben die Eltern auch bei einem derartigen Vorbehaltsnießbrauch im Normalfall nicht wirtschaftliche Eigentümer des Grundstücks (vgl. BFH-Urteile vom 16. Dezember 1988 III R 113/85, BFHE 155, 380, BStBl II 1989, 763, und vom 8. Dezember 1983 IV R 20/82, BFHE 139, 556, BStBl II 1984, 202, m.w. Rechtsprechungsnachweisen).

Die BFH-Urteile vom 8. März 1977 VIII R 180/74 (BFHE 122, 64, BStBl II 1977, 629) und vom 21. Juni 1977 VIII R 18/75 (BFHE 124, 313, BStBl II 1978, 303) sind überholt (vgl. auch BFH-Urteile vom 28. Juli 1981 VIII R 35/79, BFHE 134, 133, BStBl II 1982, 380; vom 23. Januar 1987 III R 240/83, BFH/NV 1987, 502, m.w.N.).

Der Senat hat wirtschaftliches Eigentum des Vorbehaltsnießbrauchers in einem Fall angenommen, in dem die Veräußerung des geschenkten Gegenstandes der Zustimmung des Nießbrauchers bedurfte und letzterer außerdem die unentgeltliche Rückübertragung für den Fall des Vorversterbens des Beschenkten (Nießbrauchbestellers) verlangen konnte (Urteil vom 28. Juli 1983 IV R 219/80, nicht veröffentlicht - Juris).

Zugleich hat er es bei Wirtschaftsgütern mit längerer oder unbestimmter Lebensdauer als unerheblich angesehen, daß der Eigentümer (Beschenkter/Nießbrauchbesteller) nicht für die gewöhnliche Nutzungsdauer, sondern lediglich für die Lebenszeit des Einwirkungsberechtigten von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen werden konnte. Im Schrifttum wird wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers angenommen, wenn er im Innenverhältnis zum Eigentümer für eigene Rechnung über die Substanz verfügen darf (Budde/Karig, a.a.O., § 246 HGB, Rdnr. 37, unter Hinweis auf das Senatsurteil vom 12. November 1964 IV 240/64, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1965, 163) oder wenn sich der Vorbehaltsnießbraucher ein durch Auflassungsvormerkung gesichertes Rücknahmerecht vorbehalten hat, ohne daß dies an irgendwelche Voraussetzungen gebunden wäre (Ehlig, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1996, 1629, 1634; Schmieszek in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 39 AO 1977, Rdnr. 33). Umstritten ist, ob dies auch dann gilt, wenn das Rücknahmerecht --wie im Streitfall-- an die Voraussetzung geknüpft ist, daß der Eigentümer das Wirtschaftsgut veräußert (bejahend Ehlig, DStR 1996, 1629, 1634, verneinend Schmieszek, a.a.O.).

Schuldrechtliche Veräußerungsverbote führen für sich genommen nicht dazu, daß das betroffene Wirtschaftsgut nicht dem rechtlichen Eigentümer zuzurechnen wäre (Beispiel: die Beschränkung der Übertragbarkeit von Kommanditanteilen). Dagegen, daß etwas anderes gelten soll, wenn dem Eigentümer zugleich infolge der Einräumung eines Nießbrauchs die Nutzung verwehrt ist,

spricht folgende Überlegung: Die Annahme wirtschaftlichen Eigentums beim Nießbraucher hätte zur Folge, daß er die stillen Reserven zu versteuern hätte, sobald er den rechtlichen Eigentümer nicht mehr von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann.

Das ist aber nicht gerechtfertigt, wenn ihm --wie im Streitfall-- von der Übertragung des rechtlichen Eigentums an die stillen Reserven nicht mehr zustehen.

c) Die vorstehenden Überlegungen führen indessen nicht zum Erfolg der Revision und des Aussetzungsbegehrens.

Vielmehr ist gerade dann, wenn man davon ausgeht, daß der Kläger durch die Übertragung des Grundstücksanteils nicht nur rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist, die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes nicht ernstlich zweifelhaft.

Überträgt ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut seines Sonderbetriebsvermögens unentgeltlich in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitgesellschafters, so geschieht dies zu Buchwerten. Auf eine Gewinnrealisierung wird verzichtet, weil das Wirtschaftsgut den Funktionszusammenhang, in dem es von der Gesellschaft genutzt wird, nicht verläßt und die Versteuerung der stillen Reserven in der Zukunft gesichert ist (BFH-Urteil vom 24. März 1992 VIII R 48/90, BFHE 168, 521, BStBl II 1993, 93). Die Buchwerte werden auch dann fortgeführt, wenn der Inhaber des Handelsgeschäfts einen Gegenstand seines Betriebsvermögens unentgeltlich und ohne Minderung der Beteiligung in das Sonderbetriebsvermögen des atypisch stillen Gesellschafters überträgt (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 1997 VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl II 1998, 652, unter B. I. 4. b zu Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen ins Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters; Schmidt, Einkommensteuergesetz, 17. Aufl., § 15 Rdnr. 672). Schließlich gilt nichts anderes, wenn sich der schenkende Gesellschafter anlässlich der Übertragung den Nießbrauch an dem geschenkten Wirtschaftsgut vorbehalten hat (BFH-Urteil vom 18. März 1986 VIII R 316/84, BFHE 146, 546, BStBl II 1986, 713). Der Zuordnung des mit dem Nießbrauch belasteten Grundstücksanteils zum Sonderbetriebsvermögen des Klägers stand nicht entgegen, daß er den Grundstücksanteil wegen des vorbehaltenen Nießbrauchs der Mutter der Fa. F.X. nicht zur Nutzung überlassen konnte. Allerdings gehörte der Grundstücksanteil deshalb in den Jahren 1974 bis 1985 nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Klägers. Er gehörte jedoch zu seinem gewillkürten Betriebsvermögen, weil er weiterhin als solches behandelt worden ist (BFH-Urteil in BFHE 146, 546, BStBl II 1986, 713). Die Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen wurde durch die Weiterführung in der Bilanz der atypisch stillen Gesellschaft dokumentiert. Der Ausweis in dieser Bilanz war ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1990 VIII R 142/85, BFHE 162, 99, BStBl II 1991, 401 zur Buchführungspflicht für gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen bei einer KG). Das gilt um so mehr, als der Übergang des Grundstücksanteils zum Buchwert ausdrücklich Inhalt des Übertragungsvertrages war.

Ist der Grundstücksanteil zu Buchwerten auf den Kläger übergegangen, ist sein Vorbringen, er habe den unter Nießbrauchsvorbehalt geschenkten Grundstücksanteil nicht in sein Sonderbetriebsvermögen eingelegt, unerheblich. Ebensowenig kann er mit dem Einwand durchdringen, eine --unterstellte-- Einlage sei mit dem Teilwert zu bewerten.