

---

**Datum:** 30.10.2009  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 2937/06 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2009:1030.14K2937.06E.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

---

**Tenor:**

Der Bescheid des Beklagten vom 28.08.2007 wird in der Weise geändert, dass lediglich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.662.782,- DM angesetzt wird. Die Berechnung der nach Maßgabe des Urteils festzusetzenden Einkommensteuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- |  |   |
|--|---|
|  | 1 |
| Die Beteiligten streiten über die Höhe eines anzusetzenden Veräußerungsgewinns.  | 2 |
| Der Kläger ist verheiratet und wurde von dem Beklagten für das Streitjahr 2000 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt.                              | 3 |
| Am 01.04.1996 hatte der Kläger das Einzelunternehmen B. gegründet. Gegenstand des Unternehmens war die Beratung gewerblicher Kunden in Abfallangelegenheiten sowie die | 4 |

Abfuhr und Entsorgung von Abfällen. Zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörte u.a. auch das Grundstück S.-straße in P., auf dem sich Verwaltungsgebäude, eine LKW-Werkstatt, eine Sortierhalle, eine Schiebeteranlage sowie Lagerflächen befanden. Das Grundstück stellte – wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist – eine wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens dar.

Im Frühjahr 2000 geriet das Einzelunternehmen des Klägers in Liquiditätsschwierigkeiten. Der Kläger legte daraufhin Eigenkapital in das Unternehmen ein, was jedoch zur Beseitigung dieser Schwierigkeiten nicht genügte. Aufgrund entsprechender Bemühungen gelang es ihm, zusätzlich als Investor die X. GmbH, in N., eine Tochtergesellschaft der U. AG, L., zu gewinnen. 5

Da der Investor kein Interesse an dem Betriebsgrundstück S.-straße hatte, veräußerte der Kläger dieses mit Vertrag vom 29.09.2000 (UR-Nr. yy/2000 des Notars H. in P.) zu einem Preis von 5,5 Mio. DM an seine Ehefrau. Dieser Preis entsprach – wie zwischen den Beteiligten wiederum unstreitig ist – dem Verkehrswert des Grundstücks. 6

Nach § 2 des Vertrags erbrachte die Käuferin den Kaufpreis durch Übernahme eines mit Grundschuld gesicherten Darlehens in Höhe von 4,9 Mio. DM. Der Restbetrag in Höhe von 600.000,- DM war sofort fällig. Die Vertragsparteien verzichteten auf eine Sicherung und auf eine Verzinsung des Kaufpreises. Außerdem übernahm die Käuferin die in Abt. III eingetragene Grundschuld in voller Höhe, ohne allerdings zugleich das über den Betrag von 4,9 Mio. DM hinausgehende Darlehen zu übernehmen. Nach § 3 des Vertrags unterwarf sich die Käuferin wegen des persönlichen Anspruchs aus der übernommenen Grundschuld der sofortigen Zwangsvollstreckung in ihr gesamtes Vermögen. Der Besitz und die Gefahr sollten nach § 4 des Vertrags mit dessen Abschluss auf die Käuferin übergehen. Eine Auflassungsvormerkung war nicht vorgesehen. 7

Ebenfalls am 29.09.2000 gründete der Kläger mit wirtschaftlicher Wirkung zum 01.11.2000 die Q. GmbH & Co. KG mit ihm selbst als Kommanditist und der am 29.09.2000 gegründeten Q. Verwaltungs-GmbH als Komplementärin. Der Kläger war Inhaber des gesamten Festkapitals der Gesellschaft in Höhe von 25.000,- EUR, die Komplementärin war ohne Kapitalanteil beteiligt. Die Verpflichtung des Klägers zur Erbringung seiner Einlage war in § 3 Abs. 3 und 4 des Gesellschaftsvertrags wie folgt geregelt: 8

*"3. Der Kommanditist Q. J. erbringt seinen Kapitalanteil dadurch, daß er das bisher von ihm 9 unter der Firma "B." betriebene Einzelunternehmen [...] mit allen Aktiva und Passiva, die bei Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister vorhanden sind unverzüglich nach ihrer Eintragung auf die Gesellschaft überträgt. Grundbesitz wird nicht mit eingebracht. [...]"*

*4. Der Kommanditist erbringt seinen Kapitalanteil mit Abschluß dieses Vertrages. [...]"* 10

Das Amtsgericht P. trug die Q. GmbH & Co. KG am 20.10.2000 unter HRA xxx in das Handelsregister ein. 11

Die Q. GmbH & Co. KG ihrerseits gründete am 24.10.2000 (Urkunde des Notars H. in P.) mit wirtschaftlicher Wirkung zum 01.11.2000 die B. GmbH mit einem Stammkapital von 25.000,- EUR. Einzige Gesellschafterin dieser GmbH war die Q. GmbH & Co. KG. Nach § 3 c des Gesellschaftsvertrags war es der Gesellschafterin erlaubt, ihre Kapitaleinlage durch Einbringung des von ihr betriebenen Unternehmens in die B. GmbH zu erbringen, und zwar auf Grund und nach dem Stand einer zum 31.10.2000 zu erstellenden Bilanz. 12

Am 27.10.2000 wurde der Übergang des Eigentums an dem Grundstück S.-straße auf die Ehefrau des Klägers in das Grundbuch eingetragen. Der Kläger erfasste den Abgang des Grundstücks bilanziell zunächst zum 31.10.2000. Dies korrigierte er später auf den 29.09.2000. Die Käuferin behandelte das Grundstück von Beginn an als ihr Privatvermögen.

Am 31.10.2000 brachte der Kläger sein Einzelunternehmen in die Q. GmbH & Co. KG mit allen Aktiva und Passiva, aber ohne das Grundstück S.-straße ein. Einen separaten schriftlichen Vertrag über die Einbringung schloss er hierzu am 31.10.2000 nicht ab. Die auf den 01.11.2000 erstellte Eröffnungsbilanz der Q. GmbH & Co. KG erfasste die eingebrachten Aktiva und Passiva aus dem Einzelunternehmen in der Weise, dass im Wesentlichen zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos aus dem Einzelunternehmen i.H.v. 2.612.782,- DM und zur Erbringung des Kommanditkapitals der neuen Gesellschaft (25.000,- EUR = 48.895,75 DM) stille Reserven in Höhe von 2.662.782,- DM des eingebrachten Betriebsvermögens aufgedeckt wurden. 14

Unmittelbar danach brachte die Q. GmbH & Co. KG alle Aktiva und Passiva des früheren Einzelunternehmens B., die zugleich die Aktiva und Passiva des Geschäftsbetriebs der Q. GmbH & Co. KG darstellten, zu Buchwerten in die B. GmbH ein. Hierzu schlossen die beteiligten Gesellschaften am 31.10.2000 einen separaten Einbringungsvertrag. Dieser Vertrag regelte u. a., dass der Grundbesitz, der sich ursprünglich in der Firma B. befunden hatte, von der Einbringung ausgenommen war. 15

Mit Gesellschafterbeschluss der B. GmbH vom 31.10.2000 (UR-Nr. xyy/2000/S) erhöhte die Gesellschaft sodann ihr Stammkapital um 25.000 EUR auf 50.000 EUR. Den neuen Geschäftsanteil übernahm die X. GmbH gegen eine Geldeinlage in Höhe von 7.644.380,- EUR. 16

Die Ehefrau des Klägers vermietete das Betriebsgrundstück S.-straße mit Mietvertrag vom 31.10.2000 ab dem 01.11.2000 an die B. GmbH zu einem monatlichen Mietzins von 45.000 DM. Aufgrund einer mündlichen Vereinbarung mit dem Kläger hatte dessen Ehefrau diesem gestattet, das Grundstück bereits ab Besitzübertragung auf ihre Person, also schon vor Abschluss des Mietvertrags, weiterhin betrieblich zu nutzen, und zwar gegen Übernahme der laufenden Zinsen in Höhe von ca. 25.000 DM sowie der Darlehenstilgungen für das Grundstück. 17

In den Jahren 2004 und 2005 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung G. eine Betriebsprüfung u.a. auch für das Streitjahr 2000 durch. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung kam es am 20.04.2005 zu einer tatsächlichen Verständigung zwischen dem Kläger, dem Beklagten und der Betriebsprüfung, wonach sich bei Aufdeckung aller stillen Reserven ein Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 7.662.782 DM ergebe, mithin gegenüber dem bisherigen Ansatz ggf. noch ein um 5.000.000,- DM höherer Betriebsaufgabegewinn zu versteuern sei. Die Begünstigung gem. § 34 Einkommensteuergesetz – EStG – finde hierauf ggf. Anwendung. 18

In seinem Betriebsprüfungsbericht vom 13.05.2005 vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, durch die Einbringung sei ein gem. § 34 EStG begünstigt zu steuernder Betriebsaufgabegewinn in Höhe von 7.662.782,- DM entstanden. Dies begründete er damit, § 24 Umwandlungssteuergesetz – UmwStG – finde keine Anwendung, da im zeitlichen Zusammenhang mit der Einbringung des Einzelunternehmens in die KG das Betriebsgrundstück veräußert worden sei. Damit sei eine wesentliche Betriebsgrundlage in einer für die Anwendung des § 24 UmwStG schädlichen Weise zurückbehalten worden. 19

Der Beklagte schloss sich der Auffassung des Betriebsprüfers an und setzte mit Bescheid vom 08.07.2005 eine Einkommensteuer für 2000 in Höhe von 1.392.009,53 EUR (2.722.534,00 DM) fest. Dabei berücksichtigte er auch den – zwischen den Beteiligten unstrittig – entstandenen Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks S.-straße im Rahmen der Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer.

Hiergegen legte der Kläger mit Schreiben vom 13.07.2005 Einspruch ein. Zur Begründung seines Einspruchs trug er vor, er sei im Zeitpunkt der Betriebseinbringung (31.10.2000) weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebsgrundstücks gewesen, so dass bei der Einbringung des Einzelunternehmens in die KG keine wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten worden seien. 21

Im Verlauf des Einspruchsverfahrens setzte der Beklagte mit Änderungsbescheid vom 29.08.2005 die Einkommensteuer für 2000 aus nicht streitigen Gründen auf 1.274.294,80 EUR (2.492.304,00 DM) herab. 22

Mit Einspruchsentscheidung vom 09.06.2006 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Zur Begründung seiner Entscheidung führte er erneut an, die Einbringung des Einzelunternehmens in die Q. GmbH & Co. KG sei nicht gem. § 24 UmwStG begünstigt, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht worden seien. Das Grundstück sei weder in das Betriebsvermögen der KG noch in das Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG übertragen worden. 23

Maßgebender Zeitpunkt für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Betriebs darstelle, sei der Abschluss des Einbringungsvertrags und damit der 29.09.2000. Zu diesem Zeitpunkt sei der Kläger noch sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks gewesen. Dementsprechend hätte er auch das Betriebsgrundstück einbringen müssen, um eine Anwendung des § 24 UmwStG zu erreichen. 24

Aber auch wenn für die Frage, zu welchem Zeitpunkt ein Wirtschaftsgut als wesentliche Betriebsgrundlage des eingebrachten Betriebs zu qualifizieren sei, auf einen späteren Zeitpunkt abzustellen sei, gelange man zu keinem anderen Ergebnis. Denn der Kläger habe die tatsächliche und wirtschaftliche Sachherrschaft über das Grundstück auch noch im Zeitpunkt der Eintragung der KG in das Handelsregister, also am 20.10.2000, innegehabt. Dies ergebe sich allein schon aus dem Ausweis des Grundstücks in seiner Buchführung. Vor diesem Hintergrund sei in § 3 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags der Q. GmbH & Co. KG ausdrücklich erwähnt worden, dass der Grundbesitz nicht einzubringen sei. Hieran ändere auch die korrigierte Ausbuchung des Grundstücks zum 29.09.2000 nichts. 25

Eine Begünstigung gem. § 24 UmwStG sei schließlich auch dann zu versagen, wenn das Grundstück zum Zeitpunkt der Einbringung nicht mehr als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren sei. Denn eine wesentliche Betriebsgrundlage werde auch dann zurückbehalten, wenn sie in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebseinbringung zuvor aus dem Betriebsvermögen ausscheide und dieser Vorgang mit der Umstrukturierung wirtschaftlich bzw. sachlich verknüpft sei (sog. Gesamtplanrechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH –, Urteil vom 06. September 2000, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 2001, 229; BFH-Urteil vom 10. März 1999, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 1999, 1376). Dies sei vorliegend der Fall. 26

Der Kläger hat daraufhin mit Schriftsatz vom 27.06.2006 Klage erhoben. 27

Im Laufe des Klageverfahrens ist der angefochtene Bescheid durch Bescheid vom 28.08.2007 in der Weise geändert worden, dass – aus wiederum nicht streitigen Gründen – die Einkommensteuer auf nunmehr 1.266.410,68 EUR (2.476.884,00 DM) herabgesetzt wurde.

Der Kläger ist der Auffassung, die Voraussetzungen des § 24 UmwStG seien erfüllt, weil er am 31.10.2000 alle wesentlichen Betriebsgrundlagen seines Einzelunternehmens in die Q. GmbH & Co. KG eingebracht habe. 29

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle, sei weder der Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags der Q. GmbH & Co. KG (29.09.2000) noch der Zeitpunkt der Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister (20.10.2000). Vielmehr komme es für die vorstehende Frage auf den tatsächlichen Einbringungszeitpunkt an, also auf den Zeitpunkt, an dem die Einbringung tatsächlich vollzogen worden sei. Dies sei im Streitfall der 31.10.2000 gewesen. Denn erst am 31.10.2000 sei der dingliche Einbringungsvertrag geschlossen worden. Die Einbringung hätte auch zu keinem früheren Zeitpunkt erfolgen können, da nach § 3 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags der Q. GmbH & Co. KG die Einbringung erst nach Eintragung der KG in das Handelsregister habe erfolgen sollen. Am 31.10.2000 habe das Grundstück jedoch nicht mehr zum Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens gehört. Denn die Auflassung des Grundstücks gem. § 925 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – habe bereits am 29.09.2000 stattgefunden, die Eintragung des Eigentumsübergangs in das Grundbuch am 27.10.2000. Dementsprechend sei das Grundstück im Zuge der Einbringung nicht zurückbehalten worden. 30

Er – der Kläger – habe zudem schon am 29.09.2000 das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück verloren. Dies ergebe sich aus der Übertragung von Nutzen und Lasten des Grundstücks auf seine Ehefrau bereits mit Wirkung zum 29.09.2000 gemäß § 4 des Kaufvertrags. Dieser Einschätzung stehe die vorübergehende Übernahme von Zinsen und Tilgung für den Monat Oktober 2000 nicht entgegen, da es sich lediglich um ein Entgelt für eine vorübergehende Nutzungsüberlassung gehandelt habe. Auch die Buchung von Kosten und Gebäude-AfA bei seinem Einzelunternehmen bis zum 31.10.2000 stünden der genannten Rechtsauffassung nicht entgegen, da solche Buchungen keine Rückschlüsse auf das wirtschaftliche Eigentum zuließen und diese Buchungen unter Beachtung der Sach- und Rechtslage geändert worden seien. 31

Selbst wenn er – entsprechend der Auffassung des Beklagten – bis zur Einbringung wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks geblieben wäre, seien die Voraussetzungen des § 24 UmwStG erfüllt, da das Grundstück dann zu seinem Sonderbetriebsvermögen bei der KG geworden wäre. 32

Die Gesamtplanrechtsprechung des BFH sei schon dem Grunde nach nicht anwendbar, da das Grundstück nicht in ein anderes Betriebsvermögen zu Buchwerten übertragen, sondern unter Aufdeckung der stillen Reserven verkauft worden sei. Hierdurch sei ihm kein Steuervorteil entstanden. Außerdem sei es in den einschlägigen Entscheidungen des BFH jeweils um die Frage einer Anwendung des § 34 EStG für den Fall gegangen, dass zwar ein Mitunternehmeranteil i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG veräußert worden sei, hierbei jedoch aufgrund einer Verlagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen nicht alle stillen Reserven des Unternehmens realisiert worden seien. Hierin liege nach der Rechtsprechung des BFH ein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 der Abgabenordnung – AO –. Diese Rechtsprechung sei jedoch auf § 24 UmwStG nicht anwendbar. 33

Zudem habe kein steuerlich motivierter Gesamtplan existiert. Er habe kein Gesamtziel verfolgt, dessen Erreichung er allein aus steuerlichen Gründen in Teilschritten versucht hätte. Die Veräußerung an seine Ehefrau sei nicht aus steuerlichen Gründen erfolgt, sondern weil ein Großteil der Gebäudefinanzierung durch Lebensversicherungen der R. Lebensversicherung abgedeckt gewesen seien, die nicht hätten gekündigt werden können. Dieser Finanzierung habe ein auf seine Familie abgestimmtes Tilgungsstreckungsmodell zugrunde gelegen. Außerdem sei das Grundstück ursprünglich am 21.10.1997 von seiner Ehefrau erworben worden und nur aufgrund einer im Rahmen der Existenzgründung erweiterten Finanzierung durch Mittel der "Kreditanstalt für Wiederaufbau" auf ihn übertragen worden. Die Rückübertragung auf seine Ehefrau habe den ursprünglichen Zustand wieder hergestellt. Zudem habe die Fa. U. AG bzw. die X. GmbH kein Interesse an dem Grundstück gehabt, sondern sei nur an einer pachtweisen Nutzung interessiert gewesen. Auch von Seiten der finanzierenden Bank habe er unter erheblichem Einfluss gestanden. Er habe daher das Gesamtgeschehen nicht beherrschen können, so dass bereits deshalb kein steuerlich motivierter Gesamtplan bestehe.

Der Kläger beantragt, 35

den Bescheid vom 28.08.2007 in der Weise zu ändern, dass lediglich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.662.782,- DM angesetzt wird. 36

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen, 38

hilfsweise, 39

die Revision zuzulassen. 40

Er ist der Auffassung, die Einbringung des Einzelunternehmens des Klägers in die Q. GmbH & Co. KG sei nicht durch § 24 UmwStG begünstigt, sondern führe zur Aufdeckung aller stillen Reserven. 41

Der Kläger habe im Zuge der Einbringung wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut wesentliche Betriebsgrundlage sei, sei der Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrags. Der maßgebliche Einbringungsvertrag sei am 29.09.2000 im Rahmen des Gesellschaftsvertrags der Q. GmbH & Co. KG geschlossen worden. Denn nach § 3 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags habe der Kläger mit Abschluss des Vertrags (29.09.2000) seinen Kapitalanteil durch Einlage des Einzelunternehmens erbracht. Zu diesem Zeitpunkt habe das fragliche Grundstück jedoch noch eine wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens des Klägers dargestellt, da der Kläger das Eigentum erst am 27.10.2000 (Eintragung in das Grundbuch) übertragen habe. Zumindest sei aber auf den Zeitpunkt 20.10.2000 (Eintragung der KG in das Handelsregister) abzustellen, da nach § 3 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags die Erbringung des Kapitalanteils durch Übertragung des Einzelunternehmens mit allen Aktiva und Passiva habe erfolgen sollen, die bei Eintragung in das Handelsregister vorhanden gewesen seien, allerdings ohne Grundbesitz. Auch am 20.10.2000 sei der Kläger noch Eigentümer des Grundstücks gewesen. Der 31.10.2000 sei kein maßgeblicher Zeitpunkt, da an diesem Tag die Einbringung lediglich vollzogen worden sei. 42

Zudem sei der Kläger über den 29.09.2000 hinaus wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks geblieben, da er es auf eigene Rechnung und Gefahr genutzt habe und der Mietvertrag erst mit Wirkung zum 31.10.2000 geschlossen worden sei.

Die Gesamtplanrechtsprechung des BFH sei anzuwenden. Der Begriff des Gesamtplans bedeute, dass zur Erreichung eines Ziels entgegen der üblicherweise vorgenommenen Gestaltung eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften abgeschlossen würde, die auf einer einheitlichen Planung basierten und in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Nach dem BFH-Beschluss vom 13. April 2007 IV B 81/06 (BFH/NV 2007, 1939) sei § 20 UmwStG nicht anwendbar, wenn ein Betriebsgrundstück zurückbehalten oder gleichzeitig in ein anderes Betriebsvermögen überführt werde. Vorliegend sei es das Ziel des Gesamtplans gewesen, die Einbringung des Einzelunternehmens nur zu Zwischenwerten zu realisieren, jedoch das Grundstück zurückzubehalten. Dieser Gesamtplan sei lediglich steuerlich motiviert gewesen. Die einzelnen Rechtsgeschäfte hätten in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang gestanden, und zwar bis zur Einbringung in die B. GmbH. Auch die vom Kläger angeführten Motive seien nicht beachtlich. Die Ehefrau des Klägers habe das Grundstück im Übrigen nicht erst am 21.10.1997, sondern bereits am 19.06.1997 erworben und bereits eine Woche später auf den Kläger unentgeltlich übertragen. Die Finanzierung durch Lebensversicherungen der R. Lebensversicherung im Rahmen des Tilgungsstreckungsmodells (sog. "GIA-Modell") habe ausschließlich auf den Namen des Klägers gelaftet, und zwar bis zum Jahr 2005. 44

Schließlich könne der Klage auch nicht mit dem Argument stattgegeben werden, der Grundstückskaufvertrag vom 29.09.2000 halte einem Fremdvergleich nicht stand und wäre deshalb nach den Grundsätzen über Verträge zwischen nahen Angehörigen in der Weise zu behandeln, dass das Grundstück über den 27.10.2000 hinaus steuerlich dem Kläger zuzurechnen wäre und dieser es folglich als Sonderbetriebsvermögen in die Q. GmbH & Co. KG eingebracht haben könnte. Diese Sichtweise verkenne, dass nach der Rechtsprechung des BFH ein fehlender Fremdvergleich nicht zu einer vom Zivilrecht abweichenden Zuordnung des Wirtschaftsguts für steuerliche Zwecke führe, sondern lediglich zur Unentgeltlichkeit des Vertrags (BFH-Urteil vom 05. Juni 1991 XI R 19/90, BFH/NV 1992, 97 m.w.N.). 45

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte sowie die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen. 46

## **Entscheidungsgründe** 47

Die Klage ist begründet. 48

Der Bescheid vom 28.08.2007 ist insoweit rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, als der Beklagte seiner Steuerfestsetzung einen den Betrag von 2.662.782,- DM übersteigenden Veräußerungsgewinn zugrunde gelegt hat. 49

Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht und wird der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft, so gelten gem. § 24 Abs. 1 UmwStG in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung des Gesetzes vom 28.10.1994 (Bundesgesetzblatt – BGBl. – I, S. 3267, im Folgenden: UmwStG 1995) die Absätze 2 bis 4 der vorgenannten Vorschrift. Gem. § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 darf die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem Buchwert oder mit einem höheren Wert ansetzen. Die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter dürfen gem. § 24 Abs. 2 Satz 3 50

UmwStG 1995 bei dem Wertansatz nicht überschritten werden. Nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 gilt der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Sind die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 hingegen nicht erfüllt, ist die Einbringung nicht steuerlich begünstigt, sondern wie jede andere Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen als tauschähnlicher Veräußerungsvorgang einzuordnen, bei dem die übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen sind.

Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 erfüllt. 51

Hierbei kann zunächst dahinstehen, ob die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 bereits deshalb erfüllt sind, weil der Kläger das Grundstück S.-straße in sein Sonderbetriebsvermögen bei der Q. GmbH & Co. KG eingebracht haben könnte. Zu einem solchen Ergebnis könnte man – wegen der fortwährenden Überlassung des Grundstücks an den Betrieb – gelangen, wenn der Kaufvertrag vom 29.09.2000 (UR-Nr. yy/2000 des Notars H. in P.) steuerlich nicht anzuerkennen wäre und der Kläger über den 27.10.2000 hinaus für steuerliche Zwecke weiterhin als Eigentümer des Grundstücks anzusehen wäre. Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH sind Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (z.B. BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 IX R 46/08, BFH/NV 2009, 1326). Seine Rechtsprechung begründet der BFH insbesondere mit dem Zweck einer Missbrauchsbekämpfung (BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 IX R 46/08, BFH/NV 2009, 1326). Ob der Kaufvertrag vom 29.09.2000 dem zwischen Fremden Üblichen entspricht oder nicht, kann vorliegend dahinstehen. Zudem kann dahinstehen, ob als Rechtsfolge eines fehlenden Fremdvergleichs – wie der Beklagte meint – der Kaufvertrag lediglich als unentgeltlich anzusehen ist und das Grundstück folglich nach seiner Übertragung auch für steuerliche Zwecke der Ehefrau des Klägers zuzurechnen wäre oder ob das Grundstück trotz zivilrechtlich wirksamer Übertragung steuerrechtlich dem Kläger zuzuordnen wäre, weil der Kaufvertrag vom 29.09.2000 insgesamt steuerrechtlich nicht anzuerkennen wäre. 52

Denn im Streitfall sind alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs des Klägers gem. § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 auch dann in die Q. GmbH & Co. KG eingebracht worden, wenn das Betriebsgrundstück nicht Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG geworden sein sollte. 53

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Frage, ob das Grundstück S.-straße im Zeitpunkt der Einbringung des Einzelunternehmens des Klägers in die KG als wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens anzusehen war, ist der 31.10.2000. 54

Für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut i.S.d. § 24 UmwStG 1995 – ebenso wie im Rahmen des § 20 UmwStG 1995 bei der Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft – als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist, kommt es nach den im Schrifttum hierzu vertretenen Auffassungen auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrags (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Kommentar zum UmwStG, § 20 Rz. 42; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 5. Auflage, § 20 UmwStG Rz. 27 und 75), auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 5. Auflage, § 24 UmwStG Rz. 59) bzw. auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Vollzugs der Einbringung an (Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 55

Der Senat schließt sich den vorstehenden Auffassungen mit der Maßgabe an, dass unter dem Begriff des "Einbringungsvertrags" bzw. der "tatsächlichen" Einbringung oder des "Vollzugs" der Einbringung stets die dingliche Einbringung im Sinne einer Überführung bzw. Übertragung des Eigentums – wenigstens des wirtschaftlichen Eigentums – an den einzubringenden Wirtschaftsgütern zu verstehen ist, nicht hingegen ein nur obligatorischer Vertrag, der lediglich die Verpflichtung einer solchen Eigentumsübertragung enthalten würde (ebenso Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 24 UmwStG nF Rz. 90; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG, UmwStG, 5. Auflage, § 24 UmwStG Rz. 33). Nach Auffassung des Senats folgt dieser Schluss aus der Konzeption des Gesetzes. Denn § 24 UmwStG 1995 knüpft an die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Mitunternehmeranteilen (§ 24 Abs. 1 UmwStG 1995) die Rechtsfolge des Wahlrechts, dass die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem Buchwert, dem Teilwert oder einem Zwischenwert ansetzen darf (§ 24 Abs. 2 UmwStG 1995), und weiterhin die Rechtsfolge, dass sich auf dieser Grundlage der Veräußerungsgewinn des Einbringenden errechnet (§ 24 Abs. 3 UmwStG 1995). Die in § 24 Abs. 2 und 3 UmwStG 1995 genannten Rechtsfolgen können jedoch nur dann eintreten, wenn die Wirtschaftsgüter dinglich eingebracht worden sind, das Eigentum – oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum – also übertragen worden ist. Ein Wahlrecht über den bilanziellen Wertansatz bzw. die Berechnung eines Veräußerungsgewinns ist nur nach Eigentumsübertragung denkbar, nicht hingegen bereits aufgrund eines obligatorischen Vertrags. Denn im Zeitpunkt des Abschlusses eines obligatorischen Vertrags ist noch nicht klar, ob überhaupt eine – bilanziell zu erfassende – Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu einem anderen Rechtsträger erfolgen wird und ob sich hieraus ein Veräußerungsgewinn ergibt.

Unter Beachtung der vorgenannten Grundsätze kommt es für die Frage, ob alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht worden sind, im Streitfall auf den Zeitpunkt 31.10.2000 an. Denn der dingliche Einbringungsvertrag zwischen dem Kläger und der Q. GmbH & Co. KG wurde frühestens an diesem Tag geschlossen. § 3 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags der KG, wonach der Kläger mit Abschluss des Vertrags (29.09.2000) seinen Kapitalanteil durch Einlage des Einzelunternehmens zu erbringen hatte, kann höchstens als obligatorischer Vertrag angesehen werden. Die dingliche Übertragung des Eigentums an den einzubringenden Wirtschaftsgütern erfolgte hingegen am 31.10.2000, und zwar aufgrund eines zumindest stillschweigend geschlossenen dinglichen Einbringungsvertrags. Dies manifestierte sich äußerlich durch die Erstellung der Eröffnungsbilanz der Q. GmbH & Co. KG auf den 01.11.2000, in der die eingebrachten Wirtschaftsgüter erfasst wurden.

Der Auffassung des Beklagten, der (dingliche) Einbringungsvertrag sei bereits am 29.09.2000 im Rahmen des Gesellschaftsvertrags der KG geschlossen worden, vermag der Senat hingegen nicht zu folgen. Denn der Gesellschaftsvertrag enthielt in § 3 Abs. 4 lediglich eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Einbringung. Wäre diese vertragliche Bestimmung – unter Beachtung der Auffassung des Beklagten – als dinglicher Einbringungsvertrag zu verstehen, wäre dieser Vertrag zudem zivilrechtlich unwirksam und könnte bereits deshalb keine Einbringung bewirken. Der Vertrag würde zivilrechtlich keine Übereignung i.S.d. § 929 BGB darstellen, weil er nicht dem sachenrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz entsprechen würde. Dem für die Übereignung einer Sachgesamtheit gem. § 929 BGB geltenden Bestimmtheitsgrundsatz ist nur dann genügt, wenn es auf Grund einfacher äußerer Abgrenzungskriterien für jeden, der die Parteiabreden kennt, ohne weiteres ersichtlich ist, welche individuell bestimmten Sachen übereignet worden sind (z.B. Urteil des

Bundesgerichtshofs – BGH – vom 03. Juli 2000 II ZR 314/98, Neue Juristische Wochenschrift – NJW – 2000, 2898). Um diesem Grundsatz zu genügen, müsste sich anhand des Vertragswortlauts – etwa aufgrund einer angehängten Inventarliste – ergeben, welche Wirtschaftsgüter übertragen werden sollten. Dies war jedoch nicht der Fall. Eine Inventarliste konnte auch deshalb dem Gesellschaftsvertrag vom 29.09.2000 nicht angehängt werden, weil sich der genaue Umfang der einzubringenden Aktiva und Passiva gem. § 3 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrags erst nach dem Zeitpunkt der Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister bestimmen sollte. Dieser war im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags aber noch nicht bekannt. Aus denselben Erwägungen kommt – entgegen der Auffassung des Beklagten – auch die Annahme eines mit Wirkung zum 20.10.2000 abgeschlossenen Einbringungsvertrages nicht in Betracht.

Am 31.10.2000 – dem danach maßgeblichen Zeitpunkt für die Frage, ob alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht wurden – war der Kläger zivilrechtlich nicht mehr Eigentümer des Grundstücks S.-straße. Er hatte das zivilrechtliche Eigentum spätestens mit Eintragung des Rechtsübergangs in das Grundbuch am 27.10.2000 verloren. Mithin konnte er das Eigentum dieses Grundstücks nicht mehr auf die Q. GmbH & Co. KG übertragen und insoweit keine wesentliche Betriebsgrundlage zurückbehalten. 59

Der Kläger war am 31.10.2000 entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks S.-straße. 60

Ein Wirtschaftsgut ist steuerrechtlich dem sog. wirtschaftlichen Eigentümer gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zuzurechnen, wenn er, ohne zivilrechtlicher Eigentümer zu sein, die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. 61

Im Streitfall nutzte der Kläger das Grundstück bis zum Zeitpunkt der Einbringung seines Einzelunternehmens in die KG lediglich im Rahmen eines Pachtvertrags, der überdies nur mündlich geschlossen war. Ein Pachtvertrag ist jedoch mangels besonderer Vereinbarungen unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfrist stets ordentlich kündbar gem. § 581 Abs. 2 i.V.m. § 542 BGB. Daher konnte der Kläger die Verpächterin, seine Ehefrau, aufgrund des Pachtvertrags nicht für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Grundstücks von der Einwirkung auf dasselbe ausschließen. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass der Kläger das Grundstück bis zum 31.10.2000 auf eigene Rechnung und Gefahr nutzte. Denn auch durch die tatsächliche Nutzung hat der Kläger seine Ehefrau nicht von einer Einwirkung auf das Grundstück ausgeschlossen. Ein Ausschluss der Ehefrau des Klägers von einer Einwirkung auf das Grundstück ergab sich entgegen der Auffassung des Beklagten schließlich auch nicht aus der Buchführung des Klägers. Zwar führte der Kläger das Grundstück ursprünglich bis zum 31.10.2000 in seinen Büchern und korrigierte die entsprechenden Buchungen erst später. Durch Buchungen eines Pächters kann jedoch der Eigentümer eines Grundstücks nicht i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO von der Einwirkung auf sein Grundstück ausgeschlossen werden. 62

Der Kläger hat das Grundstück S.-straße als wesentliche Betriebsgrundlage auch nicht deshalb in einer für die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 schädlichen Weise zurückbehalten, weil es in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebseinbringung zuvor aus dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens ausgeschieden ist und diese Vorgänge wirtschaftlich verknüpft sind. 63

Der BFH hat in mehreren Entscheidungen und unterschiedlichen Fallkonstellationen den Grundsatz herausgebildet, dass eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften, die auf einer einheitlichen Planung, einem sog. "Gesamtplan", beruhen und in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, für ihre steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen sind (vgl. Spindler, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2005, 1 m. w. N.). So hat er im Zusammenhang mit der Tarifiermäßigung gem. § 16 i.V.m. § 34 EStG entschieden, bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sei die Tarifiermäßigung zu versagen, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem wirtschaftlichen und sachlichen Zusammenhang wesentliche Betriebsgrundlagen aus dem Sonderbetriebsvermögen zu Buchwerten in eine andere Mitunternehmerschaft eingebracht und damit nicht alle stillen Reserven in dem Mitunternehmeranteil aufgedeckt werden (BFH-Urteile vom 06. September 2000 IV R 18/99, BFHE 193, 116; BStBl. II 2001, 229, vom 19. März 1991 VIII R 76/87, BFHE 164, 260, BStBl. II 1991, 635). Dasselbe gilt für die Besteuerung des Gewinns aus einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, wenn kurz zuvor wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der in ihnen gebundenen stillen Reserven übertragen werden (BFH-Urteil vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl. II 2005, 395). Demgegenüber gehört nach dem BFH-Urteil vom 24. August 1989 IV R 67/86 (BStBl. II 1990, 132) der Gewinn aus der Entnahme von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens bei anschließender Veräußerung des Mitunternehmeranteils auch dann zum tarifbegünstigten Gewinn i.S.d. § 16 i.V.m. § 34 EStG, wenn die Entnahme in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erfolgt und bei der Entnahme der Wirtschaftsgüter die stillen Reserven steuerpflichtig aufgedeckt werden. Ein "Gesamtplan" kann zudem nur dann angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige das "Gesamtgeschehen" in seinen Einzelschritten beherrschen kann (Spindler, DStR 2005, 1, 4).

Darüber hinaus hat der BFH entschieden, dass die im Zusammenhang mit der Tarifiermäßigung gem. § 16 i.V.m. § 34 EStG ergangenen Rechtsgrundsätze auch auf eine Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gem. § 20 UmwStG 1995 anzuwenden seien (BFH-Beschluss vom 13. April 2007 IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939; vorgehend FG Köln, Urteil vom 21. Juni 2006 14 K 506/03, juris). Denn es bestehe kein sachlicher Unterschied, ob ein Mitunternehmeranteil veräußert oder in eine GmbH eingebracht werde. In beiden Fällen handle es sich um eine Überführung in ein anderes Betriebsvermögen, so dass eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit bestehe (FG Köln, Urteil vom 21. Juni 2006 14 K 506/03, juris).

Der erkennende Senat folgt dieser Rechtsprechung und ist darüber hinaus der Auffassung, dass dieselben Rechtsgrundsätze auch für eine Einbringung in eine GmbH & Co. KG gem. § 24 UmwStG 1995 gelten müssen. Dabei geht er allerdings davon aus, dass die Steuerbegünstigungen der § 20 und § 24 UmwStG 1995 jedenfalls dann nicht zu versagen sind, wenn der Einbringende im Vorfeld der Einbringung einzelne Wirtschaftsgüter, die ursprünglich zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten, unter Aufdeckung der stillen Reserven an einen Dritten veräußert (ebenso Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Kommentar zum UmwStG, § 20 Rz. 42; Behrens/Schmitt, Finanzrundschau – FR – 2002, 549, 552; möglicherweise auch Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz. 5). Denn ein Steuerpflichtiger kann nicht gezwungen werden, die wesentlichen Betriebsgrundlagen zunächst in die aufnehmende Gesellschaft einzubringen und anschließend durch diese veräußern zu lassen (Behrens/Schmitt, FR 2002, 549, 552), wobei in der letztgenannten Fallgestaltung die Voraussetzungen des § 20 oder § 24 UmwStG 1995 unzweifelhaft erfüllt wären.

65

66

67

Soweit im Schrifttum zum Teil vertreten wird, dass eine wesentliche Betriebsgrundlage auch dann in einer für § 20 UmwStG schädlichen Weise zurückbehalten werde, wenn sie in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung des Betriebs in eine Kapitalgesellschaft an eine Konzern-Gesellschaft bzw. an ein anderes Betriebsvermögen überführt werde (Patt in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 20 UmwStG (vor SEStEG) Rz. 40 und § 20 UmwStG (SEStEG) Rz. 65), und es hiernach möglicherweise nicht darauf ankommen könnte, ob bei der Veräußerung die stillen Reserven des Wirtschaftsguts aufgedeckt werden oder nicht, folgt der Senat dieser Auffassung nicht. Die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 sind auch dann erfüllt, wenn der Einbringende im Vorfeld der Einbringung einzelne Wirtschaftsgüter, die ursprünglich zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten, unter Aufdeckung der stillen Reserven an einen Dritten veräußert. Diese Auffassung folgt aus der zu § 16 i.V.m. § 34 EStG entwickelten Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 24. August 1989 IV R 67/86, BStBl. II 1990, 132). Zudem ist nicht ersichtlich, warum ein Steuerpflichtiger deshalb steuerlich einen Nachteil erfahren soll, weil er ein Wirtschaftsgut seines Betriebsvermögens in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer späteren Einbringung in eine Kommanditgesellschaft unter Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven veräußert hat, während ihm der steuerliche Vorteil des § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 dann unzweifelhaft zugute kommen würde, wenn er das Wirtschaftsgut nicht veräußert, sondern zusammen mit den übrigen Betriebsgrundlagen in die Kommanditgesellschaft eingebracht hätte.

In Anwendung der vorstehenden Grundsätze ist auch im Streitfall das Grundstück S.-straße nicht deshalb in einer für die Anwendung des § 24 Abs. 1 UmwStG 1995 schädlichen Weise zurückbehalten worden, weil der Kläger es vor der Einbringung seines Einzelunternehmens in die KG an seine Ehefrau für einen Kaufpreis von 5,5 Mio. DM veräußert hat. Dieser Kaufpreis entsprach unstreitig dem Teilwert des Grundstücks. Die stillen Reserven des Grundstücks wurden durch den Verkauf aufgedeckt und versteuert. 68

Aus den dargelegten Erwägungen kann der Senat dahinstehen lassen, ob ein "Gesamtplan" im Sinne dieser Rechtsprechung des BFH auch schon deshalb nicht anzunehmen ist, weil der Kläger das "Gesamtgeschehen" möglicherweise nicht in seinen Einzelschritten beherrschen konnte, da die Fa. U. AG bzw. die X. GmbH kein Interesse an dem Betriebsgrundstück hatten und da der Kläger nach seinen Angaben von Seiten der finanzierenden Bank unter erheblichem Druck gestanden hat. 69

Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 155 FGO i.V.m. § 709 der Zivilprozessordnung. 70

Die Revision ist zuzulassen, da die Rechtssache gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO grundsätzliche Bedeutung hat. 71