

BUNDESFINANZHOF

1. Die verdeckte Einlage von Wirtschaftsgütern des bisherigen Einzelunternehmers und jetzigen Besitzunternehmers in das Betriebsvermögen einer zuvor zwischen dem Besitzunternehmer und einem nahen Angehörigen im Wege der Bargründung errichteten GmbH (Betriebsgesellschaft) führt zu einer Entnahme der betreffenden Wirtschaftsgüter durch den Besitzunternehmer gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG und damit zu einer Gewinnrealisierung in Höhe des Bruchteils, welcher der Beteiligungsquote des nahen Angehörigen (Nur-Betriebsgesellschafters) an der Betriebs-GmbH entspricht.

2. Übertrag der Besitzunternehmer vor In-Kraft-Treten des § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 Teile seines Betriebsvermögens teilentgeltlich (hier: gegen Buchwertentgelt) auf die Betriebs-GmbH, so sind die Übertragungsvorgänge hinsichtlich jeden einzelnen Wirtschaftsguts im Verhältnis des Entgelts zum Teilwert in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufzusplitten. Hinsichtlich der entgeltlichen Teile liegen (gewinnrealisierende) Veräußerungsgeschäfte und bezüglich der unentgeltlichen Teile verdeckte Einlagen vor.

3. Werden bei der Begründung einer Betriebsaufspaltung sämtliche Aktiva und Passiva einschließlich der Firma mit Ausnahme des Immobilienvermögens auf die Betriebsgesellschaft übertragen und das vom Besitzunternehmer zurückbehaltene Betriebsgrundstück der Betriebsgesellschaft langfristig zur Nutzung überlassen, so geht der im bisherigen (Einzel-)Unternehmen entstandene (originäre) Geschäftswert grundsätzlich auf die Betriebsgesellschaft über (Anschluss an BFH-Urteil vom 27. März 2001 I R 42/00, BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771).

EStG § 4 Abs. 1 Satz 1, 2 und 5; § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1; § 15 Abs. 1 Nr. 1
EStDV a.F. § 7 Abs. 1

Urteil vom 16. Juni 2004 X R 34/03

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 11. August 2003 7 K 1200/02 G,F
(EFG 2003, 1598)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb bis zum Streitjahr 1997 unter der Firma "X" ein gewerbliches Einzelunternehmen. Durch notariellen Vertrag vom 27. August 1997 errichtete sie zusammen mit ihrem Sohn (S) im Wege der Bargründung die "X-GmbH". Am Stammkapital der GmbH in Höhe von 50 000 DM waren im Streitjahr die Klägerin mit 60 v.H. und S mit 40 v.H. beteiligt.

Mit "Unternehmenskaufvertrag" vom 1. September 1997 veräußerte die Klägerin alle Aktiva und Passiva des Einzelunternehmens mit Ausnahme des betrieblichen Grundbesitzes zum "Gesamtkaufpreis" von 1 508 835 DM, der den Buchwerten der übertragenen Wirtschaftsgüter entsprach, an die GmbH. Mitveräußert wurde auch die Handelsfirma "X".

Von den Buchwerten der Aktiva des Einzelunternehmens lt. Bilanz zum 31. August 1997 in Höhe von insgesamt 1 820 653 DM entfielen auf das nicht mitveräußerte Grundstück 71 389 DM. Diese von der Klägerin zurückbehaltene und mit Vertrag vom 31. August 1997 an die GmbH vermietete Immobilie war nach den Bedürfnissen des (nunmehr durch die GmbH fortgeführten) Betriebes ausgestaltet. Das ca. 2 500 qm umfassende Grundstück beherbergt u.a. Bürogebäude, Werkstatt, Produktionshalle sowie Lagerhalle und -flächen. Das Mietverhältnis konnte erstmals zum 31. Dezember 2006 gekündigt werden und verlängerte sich bei Nichtkündigung jeweils um zwei Jahre.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat im Anschluss an eine Außenprüfung die Auffassung, in Höhe der auf den S entfallenden GmbH-Beteiligungsquote (40 v.H.)

liege hinsichtlich der zum Buchwert übertragenen Wirtschaftsgüter eine Entnahme aus den Einzelunternehmen der Klägerin vor, aufgrund deren die anteiligen stillen Reserven der beweglichen Wirtschaftsgüter in Höhe von 36 000 DM und des Firmenwerts in Höhe von 180 000 DM zu versteuern seien.

Gegen die entsprechenden Änderungsbescheide über die gesonderte Gewinnfeststellung 1997 und den Gewerbesteuerermessbetrag 1997 hat die Klägerin nach erfolglosen Einsprüchen Klage erhoben.

Das Finanzgericht (FG) hat mit dem angefochtenen Zwischenurteil entschieden, dass mit der Übertragung der betrieblichen Wirtschaftsgüter einschließlich des Geschäftswerts auf die GmbH in Höhe der Quote der Beteiligung des S an der GmbH eine Entnahme der Klägerin aus ihrem Einzelunternehmen vorliege, deren Wert 40 v.H. des Betrages der auf die GmbH übergegangenen stillen Reserven entspreche.

Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen dahin gehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 216 000 DM gemindert werden.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Revision der Klägerin ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass die in den von der Klägerin auf die Betriebs-GmbH übertragenen Wirtschaftsgütern einschließlich des Geschäftswerts

enthaltenen stillen Reserven dem Grunde nach zumindest in Höhe von 40 v.H. (= Höhe der quotalen Beteiligung des S an der Betriebs-GmbH) zu einer Erhöhung des Gewinns aus Gewerbebetrieb und des Gewerbeertrages der Klägerin geführt haben.

1. Wird ein bisher einheitliches Unternehmen (hier: das Einzelunternehmen der Klägerin) in der Weise aufgeteilt, dass ein Teil des Betriebsvermögens (hier: die gesamten Aktiva und Passiva mit Ausnahme des Betriebsgrundstücks) auf die Betriebsgesellschaft übertragen wird und mindestens eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen (hier: das Betriebsgrundstück mit aufstehenden Gebäuden) beim nunmehrigen Besitzunternehmen verbleibt, aber dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen wird, so handelt es sich, sofern --wie im Streitfall-- die Voraussetzungen der persönlichen und sachlichen Verflechtung zwischen den beiden Unternehmen erfüllt sind, um eine Betriebsaufspaltung.

2. Rechtsgrundlage für die Gewinnauswirkung ist, wie das FG zutreffend angenommen hat, bezüglich der unentgeltlichen Teile der Übertragungsgeschäfte § 4 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

a) Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat (§ 4

Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) liegt eine (Sach-)Entnahme vor, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Bereich in den privaten Bereich übergeht oder wenn es innerhalb des betrieblichen Bereichs von einem Betrieb oder Betriebsteil in einen anderen übergeht und dabei eine spätere steuerliche Erfassung der im Buchansatz für dieses Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven nicht gewährleistet ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. Oktober 1974 GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168, unter C. II. 1. a der Entscheidungsgründe). Zweck der Entnahmenvorschrift ist es, die steuerliche Erfassung der stillen Reserven zu gewährleisten. Hierzu hat der Große Senat in BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168 ausgeführt: Das System des EStG (§§ 4 bis 7e EStG) gestattet oder erzwingt einerseits die Bildung von stillen Reserven im Betriebsvermögen. Dies findet andererseits seine Ergänzung in Regelungen, die die spätere Aufdeckung und Erfassung der stillen Reserven gewährleisten, so z.B. für die Entnahme in § 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

b) Bei einem Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens liegt eine Entnahme immer dann vor, wenn dessen Funktionszusammenhang zum Betrieb endgültig gelöst wird. Dies ist grundsätzlich vor allem dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut auf einen anderen Rechtsträger übergeht. Die Einkommensteuer ist insofern subjektbezogen (so ausdrücklich Großer Senat des BFH, Beschluss vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C. IV. 2. b der Entscheidungsgründe), als sich die Grundsätze der Individualbesteuerung und der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit auf jede natürliche Person beziehen. Deswegen kann die Erfassung eines (Ersatz-) Realisierungstatbestandes grundsätzlich nicht um dessentwillen

unterbleiben, weil die Versteuerung von auf einen anderen Rechtsträger "übergesprungenen" stillen Reserven nunmehr bei diesem gesichert wäre. Angesichts des klaren und einer teleologischen Einschränkung nicht zugänglichen Anwendungsbefehls des § 4 Abs. 1 Nr. 2 EStG bedürfen Ausnahmen hiervon einer --verfassungsgemäßen (vgl. Reiß in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, KompaktKommentar, 4. Aufl. 2003, § 15 Rdnr. 451, zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG)-- gesetzlichen Grundlage, wie sie etwa § 6 Abs. 3 EStG und das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) enthalten. Dies fordert der Verfassungsgrundsatz des spezifisch finanzrechtlichen Parlamentsvorbehalts. Selbst bei den in §§ 20, 21 UmwStG geregelten Vorgängen wird ein Aufschub der Besteuerung stiller Reserven nur unter der Voraussetzung erreicht, dass diese "auf die erworbenen Anteile übertragen" werden und dadurch bei demselben Rechtsträger steuerverhaftet bleiben.

c) Hiernach ist folgerichtig im Falle einer verdeckten Einlage von (Einzel-)Wirtschaftsgütern in eine Kapitalgesellschaft entschieden worden, dass dem Gesellschafter in Höhe des Unterschieds zwischen Teilwert bzw. gemeinem Wert und Buchwert des eingelegten Wirtschaftsguts ein Ertrag entsteht (z.B. BFH-Urteile vom 26. Juli 1967 I 138/65, BFHE 89, 524, BStBl III 1967, 733; vom 9. März 1977 I R 203/74, BFHE 122, 68, BStBl II 1977, 515). Der Große Senat des BFH hat dies in seinem Beschluss vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86 (BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348) bestätigt. Auch in der Folgezeit ist die Rechtsprechung des BFH davon ausgegangen, dass einer verdeckten Einlage aus dem Betriebsvermögen eine Entnahme zwangsläufig vorausgeht; denn es handele sich um eine Zuführung von Wirtschaftsgütern des (bisherigen) Betriebsvermögens zu außerbetrieblichen Zwecken, so dass die übergehenden stillen Reserven und ein übergehender

(originärer) Geschäftswert versteuert werden müssten (vgl. BFH-Urteile vom 18. Dezember 1990 VIII R 17/85, BFHE 163, 352, BStBl II 1991, 512; vom 10. August 1989 X R 98/88, BFH/NV 1990, 289; vom 14. Januar 1993 IV R 121/91, BFH/NV 1993, 525, m.w.N.).

d) Die Rechtsprechung und die Finanzverwaltung (vgl. insbesondere Schreiben des Bundesministers der Finanzen --BMF-- vom 22. Januar 1985 IV B 2 -S 1909- 2/85, BStBl I 1985, 97) hatten es unter der Geltung der hier maßgeblichen Rechtslage vor Inkraft-Treten des § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) in ständiger Praxis grundsätzlich zugelassen, dass die (unentgeltlich) übertragenen Wirtschaftsgüter von der Betriebsgesellschaft zu Buchwerten fortgeführt werden konnten; stille Reserven wurden danach nicht aufgedeckt, da es sich bei der Betriebsaufspaltung nicht um eine Betriebseinbringung i.S. von § 20 UmwStG handele (vgl. BMF-Schreiben vom 16. Juni 1978 IV B 2 -S 1909- 8/78, BStBl I 1978, 235 Tz. 49). Auch das Schrifttum war dieser Praxis überwiegend gefolgt (vgl. die Nachweise im BFH-Urteil vom 12. Mai 1993 XI R 58, 59/92, BFHE 171, 282, 284).

Der erkennende Senat sieht unter Hintanstellung von Bedenken bezüglich der möglicherweise fehlenden Rechtsgrundlage für diese Handhabung keine Veranlassung, hiervon abzurücken, zumal im Hinblick auf die Neuregelung des § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG ein solcher Buchwerttransfer ab 1. Januar 1999 nicht mehr möglich ist.

e) Anders verhielt es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung dann, soweit Anteilseigner der neu gegründeten Betriebskapitalgesellschaft eine nahe stehende

Person (hier: der Sohn S) wurde, die nicht am Besitzunternehmen beteiligt war und die kein Aufgeld für die übernommenen Anteile an der Kapitalgesellschaft zu leisten hatte (BMF-Schreiben in BStBl I 1985, 97).

Dies sollte nicht nur im sog. Veräußerungsfall und im "Kapitalerhöhungsfall" (dazu BMF-Schreiben in BStBl I 1985, 97; zum letzten Fall vgl. auch BFH-Urteil vom 16. April 1991 VIII R 63/97, BFHE 164, 513, BStBl II 1991, 832), sondern auch in der hier zu beurteilenden Konstellation gelten, in der eine Betriebsaufspaltung mit einer zuvor durch Bargründung errichteten Kapitalgesellschaft begründet wurde, an der Angehörige des Besitzunternehmers ("Nur-Betriebsgesellschafter") beteiligt wurden (Verfügungen der Oberfinanzdirektion --OFD-- Münster vom 16. August 1990 -S 1978-69-St 11-31, Der Betrieb --DB-- 1990, 1797, und OFD Frankfurt vom 6. September 1996 -S 1909 A-7-St II/21, Finanz-Rundschau --FR-- 1996, 762; sog. Bargründungsfall).

3. Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung für den hier gegebenen Fall an, dass der oder die Besitzunternehmer im Anschluss an die Bargründung der (späteren) Betriebs-GmbH dieser unentgeltlich oder teilunentgeltlich (im Wege der verdeckten Einlage) Wirtschaftsgüter zugeführt haben.

Eine Entnahme i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG ist bei dieser Konstellation darin zu sehen, dass der Besitzunternehmer die aus seinem Besitzunternehmen in die Betriebs-GmbH verdeckt (unentgeltlich) eingelegten Wirtschaftsgüter insoweit (teilweise) für private Zwecke verwendet, als die dadurch ausgelöste tatsächliche Vermögensmehrung quotal auf die GmbH-Anteile der nahen

Angehörigen (Nur-Betriebsgesellschafter) entfällt. Es handelt sich hierbei um eine disquotale Einlage des Besitzunternehmers in die Betriebs-GmbH, die in Höhe der GmbH-Beteiligungsquote des Nur-Betriebsgesellschafters für dessen Rechnung geleistet ist. Im Verhältnis des Besitzunternehmers zu letzterem liegt eine unentgeltliche Wertabgabe in Höhe des Bruchteils vor, welcher der Beteiligungsquote des nahen Angehörigen an der Betriebs-GmbH entspricht. Die verdeckte disquotale Einlage von Wirtschaftsgütern des Besitzunternehmens in die Betriebs-GmbH stellt sich, soweit es die GmbH-Beteiligungsquote des nahen Angehörigen betrifft, in ertragsteuerrechtlicher Sicht lediglich als eine Verkürzung des Leistungsweges dar, der sich in folgenden gedanklichen Schritten vollzieht:

(1) Entnahme des verdeckt eingelegten Wirtschaftsguts in Höhe des Bruchteils der GmbH-Beteiligungsquote des nahen Angehörigen durch den Besitzunternehmer aus dem Besitzunternehmen und entsprechende Schenkung an dem nahen Angehörigen;

(2) verdeckte Einlage des schenkweise erworbenen Bruchteilseigentums durch den Beschenkten in die Betriebs-GmbH.

4. Für die nach diesen Grundsätzen anzunehmende partielle Realisierung eines Entnahmegewinns kann es entgegen der Auffassung der Klägerin keinen Unterschied machen, ob die Anteile des begünstigten Nur-Betriebsgesellschafters an der Betriebs-GmbH bei diesem --wie im Streitfall-- eine wesentliche Beteiligung i.S. von § 17 EStG darstellen oder nicht. Im Hinblick auf die Subjektbezogenheit der Einkommensteuer (näher dazu unter II. 2. b) ist vielmehr allein ausschlaggebend, dass der unentgeltliche Vermögenstransfer auf die Betriebs-GmbH zu einer partiellen --in Höhe der GmbH-Beteiligungsquote des Nur-

Betriebsgesellschafters gegebenen-- Entnahme aus dem Besitzunternehmen der Klägerin geführt hat mit der Folge, dass die im Buchwert der übertragenen Wirtschaftsgüter enthaltenen stillen Reserven nicht mehr bei der Klägerin betriebsvermögensverhaftet waren.

5. Mit der vorstehend dargelegten Rechtsauffassung weicht der erkennende Senat nicht von dem Urteil des XI. Senats des BFH in BFHE 171, 282 ab. In dem dort entschiedenen --ebenfalls die hier gegebene Bargründungskonstellation betreffenden-- Fall hatte der Besitzunternehmer der Betriebs-GmbH --im entscheidungserheblichen Gegensatz zum hier vorliegenden Streitfall-- Wirtschaftsgüter nicht unentgeltlich übertragen. Vielmehr hatte er das gesamte (unbewegliche und bewegliche) Anlagevermögen und damit sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen an die Betriebs-GmbH verpachtet sowie das Umlaufvermögen an die GmbH (entgeltlich) veräußert. Bei dieser Sachlage schied eine verdeckte Einlage aus dem Betriebsvermögen des Besitzunternehmens von vornherein aus, so dass sich auch die Frage nach einer dieser verdeckten Einlage vorgelagerten (partiellen) Entnahme durch den Besitzunternehmer zugunsten der Angehörigen von vornherein nicht stellen konnte. Dementsprechend hat sich der XI. Senat des BFH in der zitierten Entscheidung denn auch nicht mit dem im vorliegenden Streitfall zu lösenden Problem befasst.

6. Aus den nämlichen Gründen steht die Rechtsauffassung des erkennenden Senats auch nicht im Widerspruch zu seinem früheren Urteil vom 14. Januar 1998 X R 57/93 (BFHE 185, 230). Denn auch in dem dortigen --wiederum einen "Bargründungsfall" betreffenden-- Sachverhalt hatte der Besitzunternehmer --ganz ähnlich wie in dem vom XI. Senat im Urteil in BFHE 171, 282 entschiedenen Fall-- "sämtliche Gebäude, Maschinen und

Betriebsausstattungen, den Fuhrpark und den Geschäftswert" an die Betriebs-GmbH verpachtet.

7. Dies vorausgesetzt, ist der Streitfall wie folgt zu beurteilen:

a) Nach den für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die Klägerin die in Rede stehenden aktiven Wirtschaftsgüter ihres Betriebsvermögens an die Betriebs-GmbH gegen Zahlung eines Entgelts in Höhe des Buchwerts übertragen. Da es sich um den (teilentgeltlichen) Transfer lediglich von Teilen des bisherigen Einheitsunternehmens auf die Betriebs-GmbH handelt, sind die einzelnen Übertragungsvorgänge im Verhältnis der Veräußerungsentgelte zu den Teilwerten jeweils in ein vollentgeltliches und ein vollunentgeltliches Geschäft aufzuteilen. Die auf den entgeltlichen Teil entfallenden stillen Reserven sind stets zu realisieren (so zutreffend Söffing, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl., S. 257 f., Bitz in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 15 EStG Rz. 371; BMF-Schreiben vom 27. März 1998 IV B 2 -S 2240- 41/98, DB 1998, 1060, betreffend die Übernahme von Verbindlichkeiten durch die Betriebs-GmbH als Teilentgelt für die Übertragung der aktiven Wirtschaftsgüter; allgemein zu diesem Aufspaltungsgebot außerhalb des Bereichs der --teilentgeltlichen-- Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen Schmidt/Wacker, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl., § 16 Rz. 58, 59, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH; vgl. ferner --zum Bereich des § 6b EStG-- Heger in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 6b Rz. B 164 f.; Jachmann in Kirchhof, a.a.O., § 6b Rz. 8; zum Bereich des § 17 EStG vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. Juli 1980 IV R 15/76, BFHE 131, 329, BStBl II 1981, 11).

b) Das FG wird deshalb zur Vorbereitung des Endurteils zwecks Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Klägerin einen außerordentlichen Ertrag aus der Veräußerung der an die Betriebs-GmbH übertragenen aktiven Wirtschaftsgüter erzielt hat, feststellen müssen, in welchem Umfang die Bilanzansätze der übertragenen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Transfers stille Reserven enthielten.

Soweit die Buchwertansätze der übertragenen Wirtschaftsgüter in der Bilanz des Besitzunternehmens keine stillen Reserven bargen, stellten die Übertragungsvorgänge vollentgeltliche Geschäfte dar, ohne dass die Klägerin insoweit Veräußerungsgewinne erzielte. Auch eine verdeckte Einlage in die Betriebs-GmbH steht insoweit von vornherein nicht zur Diskussion.

Soweit in den Bilanzansätzen der übertragenen aktiven Wirtschaftsgüter hingegen stille Reserven ruhten, lagen in Höhe der Quotienten, die sich aus der Division der Buchwertentgelte durch die Teilwerte ergeben, entgeltliche Geschäfte und in Höhe der komplementären Bruchteile unentgeltliche Geschäfte --d.h. verdeckte Einlagen-- vor.

Soweit allerdings das übertragene Wirtschaftsgut --hier namentlich der (originäre) Geschäftswert (näher dazu unten II. 8)-- in der Bilanz des Besitzunternehmens nicht zu aktivieren war, kommt mangels jedweden Entgelts eine solche Aufteilung des Übertragungsvorgangs nicht in Betracht. Es lag insoweit vielmehr vollen Umfangs eine unentgeltliche Übertragung vor.

c) Der von der Klägerin erzielte Veräußerungsgewinn aus den entgeltlichen Teilen der jeweiligen Übertragungsge-

schäfte bezüglich der a k t i v e n Wirtschaftsgüter ergibt sich sodann aus den Differenzen zwischen den Veräußerungspreisen und den anteiligen --auf die entgeltlichen Teile der Geschäfte entfallenden-- Buchwerten. Die von der GmbH übernommenen Schulden dürfen dabei nicht mehr als zusätzliches Entgelt berücksichtigt werden, weil sie bereits neben der "Barkomponente" als Teil der für die Übertragung der aktiven Wirtschaftsgüter geleisteten Buchwertentgelte berücksichtigt worden sind.

Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils des jeweiligen Übertragungsvorgangs lag eine verdeckte Einlage vor, die nach den oben (unter II. 3.) dargelegten Grundsätzen nur insoweit nicht den (Ersatz-)Realisationstatbestand der Entnahme der übertragenen aktiven Wirtschaftsgüter aus dem Besitzunternehmen auslöste, als die stillen Reserven auf die GmbH-Beteiligungquote der Klägerin (60 v.H.) entfielen. Der Entnahmegewinn der Klägerin bestand daher in der Differenz zwischen 40 v.H. der auf die unentgeltlichen Teile der Übertragungsgeschäfte entfallenden Teilwerte der transferierten aktiven Wirtschaftsgüter und 40 v.H. der auf die unentgeltlichen Teile entfallenden Buchwerte.

8. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG angenommen, dass zu den von der Klägerin auf die Betriebs-GmbH zu Buchwerten übertragenen Werten ein etwaiger originärer und deshalb in der Bilanz des Einzelunternehmens zu Recht (vgl. § 5 Abs. 2 EStG) nicht ausgewiesener Geschäftswert gehörte.

a) Mit der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen bei der Begründung einer Betriebsaufspaltung der im bisherigen (Einzel-)Unternehmen entstandene Geschäftswert auf die Betriebs-

Gesellschaft übertragen wird, hat sich der BFH im Urteil vom 27. März 2001 I R 42/00 (BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771) befasst. Zwecks Vermeidung von Wiederholungen verweist der erkennende Senat auf die dort entwickelten Grundsätze, denen er sich anschließt.

Die hiernach erforderliche Zuordnung der geschäftswertbildenden Faktoren hängt weitgehend von den tatsächlichen Umständen des jeweiligen Einzelfalles ab und ist deshalb vorrangig Aufgabe des FG. Dieses muss feststellen, ob und inwieweit Gewinnaussichten des bislang bestehenden auf das neu gegründete Unternehmen übergegangen sind. Seine in diesem Punkt erfolgte Würdigung kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Trifft dies nicht zu, so ist sie gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindend (BFH-Urteil in BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771, unter II. 1. c).

b) Diesen Grundsätzen folgend ist das FG aufgrund seiner Würdigung der konkreten Umstände des Streitfalls zu dem Ergebnis gelangt, dass die geschäftswertbildenden Faktoren, so sie denn zu einem (positiven) Geschäftswert führten, was erst im anschließenden "Betragsverfahren" zu ermitteln ist, in vollem Umfang auf die Betriebs-GmbH übertragen worden seien. Diese Würdigung ist im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

aa) Die Betriebs-GmbH war nach den vom FG getroffenen und für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen in der Lage, das bisherige Einzelunternehmen der Klägerin langfristig fortzuführen. Die Klägerin hatte ihr zu diesem Zweck nicht nur sämtliche bilanziell erfassten Aktiva mit Ausnahme des Immobilienvermögens, sondern auch die maßgeb-

lichen geschäftswertbildenden immateriellen Faktoren, wie insbesondere den Ruf ihres Unternehmens, den Kundenstamm und die Betriebsorganisation --und zwar endgültig und nicht nur vorübergehend (im Wege der Verpachtung)-- überlassen. Mit Recht hat das FG in diesem Zusammenhang maßgebend auch darauf abgehoben, dass der Betriebs-GmbH nach § 2 Abs. a des "Unternehmenskaufvertrages" vom 1. September 1997 ausdrücklich auch die Handelsfirma übertragen wurde. Überdies waren auch die Rechte und Pflichten aus den von der Klägerin in ihrem bisherigen Einzelunternehmen begründeten Arbeitsverhältnissen gemäß § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auf die Betriebs-GmbH übergegangen.

bb) Den Einwand der Klägerin, dass die Lage des Pachtgrundstücks in der Nähe vieler (potentieller) Kunden (Landwirte) für das Betriebsunternehmen von Bedeutung war, hat das FG in seiner Würdigung ausdrücklich ebenso bedacht wie den von der Klägerin betonten weiteren Aspekt, dass die Pachtimmobilie im Hinblick auf deren Zuschnitt auf den Betrieb und angesichts deren spezifischen baulichen Ausgestaltung für die unternehmerischen Zwecke der GmbH von erheblichem Gewicht für die Betriebsführung gewesen sei.

Diese Gesichtspunkte hat das FG indes in vertretbarer Weise schon deswegen als unerheblich angesehen, weil sich die Betriebs-GmbH den Zugriff auf das Grundstück --scil. dessen Nutzung-- durch einen langfristigen Pachtvertrag gesichert hatte. In diesem Zusammenhang ist dem FG zwar --was die Revision zutreffend beanstandet-- insoweit ein Fehler unterlaufen, als es irrig davon ausging, dass die Betriebs-GmbH nach Ablauf der auf zehn Jahre festgelegten Mindestpachtzeit ein Optionsrecht auf Verlängerung des Grundstückspachtverhältnisses innegehabt habe. Dieser Fehler des FG bleibt jedoch folgenlos,

weil auch schon dann von einem langfristigen Nutzungsverhältnis ausgegangen werden muss, wenn man lediglich eine zehn Jahre währende Pachtdauer unterstellt. Entscheidend ist, dass die Betriebs-GmbH auch für diesen Fall im Stande war, sämtliche geschäftswertbildenden Faktoren für einen --zumal vor dem Hintergrund deren mehr oder minder "flüchtigen" Charakters-- erheblichen Zeitraum zu eigenbetrieblichen Zwecken einzusetzen und dass diese Faktoren nach Beendigung der Pacht --jedenfalls weitestgehend-- nicht "automatisch" an die Verpächterin zurückfielen, sondern es deren --ggf. von der Leistung eines angemessenen Entgelts abhängig gemachten-- Rückübertragung durch die Pächterin (GmbH) bedurfte.

cc) Entgegen der von der Klägerin vertretenen Ansicht steht § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG, welcher --um die mit seiner Einführung und der dadurch bewirkten Umqualifizierung des Geschäftswerts vom nicht abnutzbaren zum abnutzbaren Wirtschaftsgut verbundenen Steuerausfälle in Grenzen zu halten (vgl. hierzu Kreile, Der Finanzausschuss und die steuerneutrale Transformation der EG-Bilanzrichtlinie, Festschrift Goerdeler, 1987, S. 241 ff.; Knobbe-Keuk, Bilanz und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 5 XI, S. 240)-- für den (derivativen) Geschäftswert eine (lineare) Absetzung für Abnutzung (AfA) von 15 Jahren statuiert, der Wertung eines Zehn-Jahres-Zeitraums als "langfristig" nicht im Wege. Auch dem BFH-Urteil in BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771, in dem der I. Senat des BFH ein den Grundbesitz betreffendes Pachtverhältnis von 20 Jahren (10 Jahre mit Verlängerungsoption für zwei mal fünf Jahre) als für die Übertragung des Geschäftswerts vom Besitzunternehmen auf die Betriebsgesellschaft genügend erachtete, kann nicht im Umkehrschluss entnommen werden, dass eine zehnjährige Pachtdauer nicht ausreiche.

dd) Abgesehen davon hat das FG in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hingewiesen, dass Anhaltspunkte dafür, dass nach Ablauf der zehnjährigen Mindestpachtzeit eine Nichtverlängerung des Pachtvertrages zu gewärtigen sei, weder vorgetragen noch aufgrund der Eigentumsverhältnisse und der Interessenlage von Verpächterin (Klägerin) und Pächterin (GmbH) ersichtlich seien. Die dagegen gerichtete Kritik der Revision, die diesbezüglichen Äußerungen des FG beruhten auf Hypothesen und Erwägungen, die bei der rechtlichen Würdigung außer Betracht bleiben müssten, weil allein entscheidend die rechtliche Möglichkeit der Klägerin sei, das Pachtverhältnis zu beenden, überzeugt schon deswegen nicht, weil der Umstand der personellen Verflechtung zwischen Verpächter- und Pächterunternehmen bei der Prognose nach der voraussichtlichen Pachtdauer sehr wohl einen rechtserheblichen Gesichtspunkt bildet.

c) Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass es nicht nur angesichts dieses Befunds für die (vollständige) Übertragung des Geschäftswerts auf die GmbH ohne Belang war, in welchem Verhältnis der Wert des von der Klägerin zurückbehaltenen Grundstücks zum Wert der von der Klägerin auf die GmbH übertragenen materiellen beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens stand. Soweit das FG daher den Übergang des Geschäftswerts auf die GmbH auch mit dem (von der Klägerin zu Recht kritisierten) Zusatzargument begründet hat, dass "lediglich das Grundstück (verpachtet worden sei), dessen Wert erheblich unter dem der übertragenen anderen Wirtschaftsgüter (gelegen habe)", vermag sich der Senat dem nicht anzuschließen. Andererseits kommt es für den Übergang des Geschäftswerts auf die GmbH entgegen der Auffassung der Revision aber auch nicht darauf an, dass die "übergegangenen

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Wert von 1,1 Mio. DM typischerweise keine stillen Reserven (enthalten hätten)" und die "Maschinen im Buchwert von 40 000 DM ... handelsübliche Gerätschaften ohne besonderes Know-how (gewesen seien)".

Zu Unrecht beruft sich die Revision zur Stützung ihrer These, dass der Geschäftswert in vollem Umfang im Besitzunternehmen der Klägerin verblieben und der Betriebs-GmbH lediglich --für die Dauer des Pachtverhältnisses-- zur Nutzung überlassen worden sei, auf das Senatsurteil in BFHE 185, 230. Denn in dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Besitzunternehmer (bisherige Einzelunternehmer) --im entscheidungserheblichen Unterschied zum hier vorliegenden "Betriebsüberlassungs- und Pachtvertrag" nicht nur sämtliche Betriebsgrundstücke, sondern auch die "Maschinen und Betriebsausstattungen, den Fuhrpark und den Geschäftswert" und mithin die **g e s a m t e n** wesentlichen Betriebsgrundlagen "verpachtet".

Nicht zum Erfolg zu verhelfen vermag der Revision schließlich auch das unter Berufung auf die BFH-Urteile vom 14. Februar 1978 VIII R 158/73 (BFHE 124, 447, BStBl II 1979, 99), vom 4. April 1989 X R 49/87 (BFHE 156, 214, BStBl II 1989, 606) und vom 30. Januar 2002 X R 56/99 (BFHE 197, 535, BStBl II 2002, 387) angeführte Argument, dass der Geschäftswert im Streitfall schon deswegen nicht (partiell) von der Klägerin aus ihrem Betriebsvermögen habe entnommen werden können, weil er nicht "privatisierbar" sei. Sämtliche der soeben zitierten BFH-Urteile betreffen Fälle, in denen die Steuerpflichtigen ihren Betrieb (außerhalb einer Betriebsaufspaltung) im Ganzen --also sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen inklusive des Geschäftswerts-- verpachtet und die Betriebsaufgabe erklärt hatten. Der entscheidende Unterschied dieser Sachverhalte zum Streitfall lag also darin, dass der Geschäftswert in der Hand

des (Betriebs-)Verpächters verblieben war und es lediglich um die Beantwortung der Frage ging, ob der Geschäftswert nach Betriebsaufgabeerklärung des Verpächters --mit der Folge der Realisierung der stillen Reserven-- in sein Privatvermögen übergang oder ob er weiterhin in seinem (Rest-) Betriebsvermögen verblieb.

Demgegenüber ist im Streitfall der Geschäftswert --wie vorstehend dargelegt-- gerade nicht im Vermögen der Klägerin verblieben, sondern im Wege der verdeckten Einlage auf die Betriebs-GmbH --d.h. auf ein anderes Steuersubjekt-- übertragen worden. Die verdeckte Einlage eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft führte indessen nach gefestigter Rechtsprechung des BFH auch schon nach der hier maßgeblichen Rechtslage vor In-Kraft-Treten des § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 außerhalb des Bereichs der Betriebsaufspaltung zwingend zu einer Gewinnrealisierung durch Verwirklichung des Entnahme- bzw. Betriebsaufgabetatbestands durch den Einlegenden. Dies galt auch für den verdeckt eingelegten originären Geschäftswert (grundlegend: BFH-Urteil vom 24. März 1987 I R 202/83, BFHE 149, 542, BStBl II 1987, 705). Nichts anderes kann auch für den hier vorliegenden Fall einer verdeckten Einlage des (originären) Geschäftswerts in eine Betriebs-Kapitalgesellschaft gelten, soweit diese Einlage --wie hier in Bezug auf die GmbH-Beteiligungsquote des S-- nicht erfolgsneutral gestaltet werden kann (näher dazu unter II. 3. und II. 7. c). Der Umstand, dass sich der Geschäftswert insoweit --vor seiner Einlage in die Kapitalgesellschaft-- für jeweils eine juristische Sekunde im Privatvermögen der Klägerin und im Privatvermögen des S befand (vgl. oben II. 3.), ist unerheblich.

9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Der Entscheidung des Senats über die Kosten des Revisionsverfahrens steht nicht entgegen, dass es sich bei dem angefochtenen FG-Urteil um eine Vorabentscheidung i.S. von § 99 Abs. 1 FGO (d.h. ein "Zwischenurteil über den Grund des Anspruchs") handelt (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 21. März 1968 II 109/64, BFHE 92, 517, BStBl II 1968, 619; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 29. Mai 1956 VI ZR 205/55, BGHZ 20, 397).