

A. Einleitung

Im Jahr 2000 schuf der BFH den Begriff des „Gesamtplans“. Die **sog. Gesamtplan-Rspr.** stellt ein erhebliches Risiko für die Gestaltungspraxis dar. Danach wird letztlich eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften, die auf einheitlicher Planung basieren und die in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammengefasst und der steuerrechtlichen Würdigung zugrunde gelegt¹. Bis zu **welcher Zeitdauer** eine Verklammerung anzunehmen ist, lässt sich nicht allgemein und losgelöst vom Einzelfall beantworten. Ein Zeitraum von mehr als zwei Jahren wird indes in der Regel nicht mehr schädlich sein, wenn eine von Anfang an bestehende „Verklammerungsabsicht“ nicht (ausnahmsweise) feststellbar ist. Eine BFH-Rechtsprechung zur Konkretisierung des zeitlichen Zusammenhangs gibt es (noch) nicht. Die OFD Karlsruhe² führt aus, dass bei einem Zeitraum von weniger als 24 Monaten in der Regel von einem schädlichen Gesamtplan auszugehen ist. Der BFH hält einen Gesamtplan bei einem Zeitraum von ca. zwei Jahren für denkbar und prüft zugunsten des Steuerpflichtigen, ob es für diese lange Dauer des Geschehens „hinreichende Gründe“ gibt³.

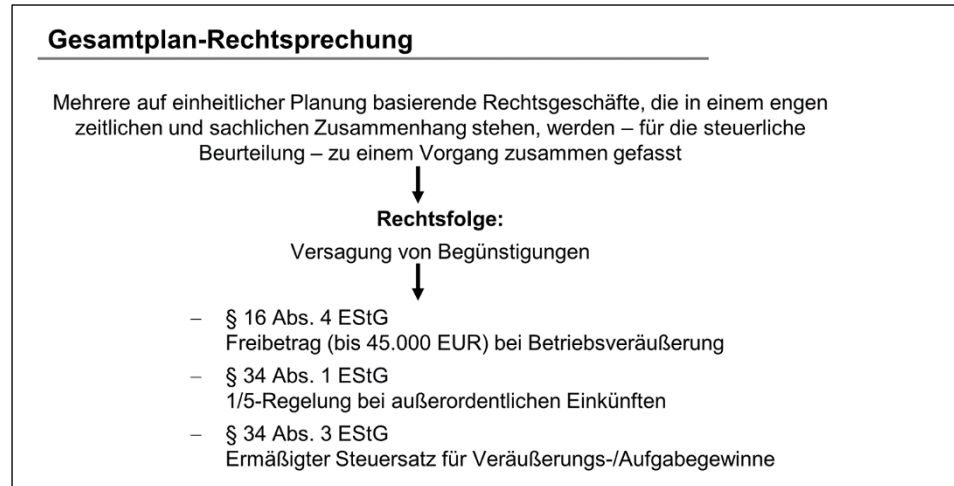
In der Folgezeit entwickelte die Verwaltung ihr eigenes Verständnis von Inhalt und Rechtsfolgen der Entscheidung des BFH, wobei dieser die Auffassung der Verwaltung immer wieder korrigierte. Inzwischen ist eines dieser neueren Urteile des BFH im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden, womit die Verwaltung ihre bisherige Rechtsauffassung aufgegeben hat. Ein **BMF-Schreiben zum „Gesamtplan“ ist geplant**, schon jetzt aber wird die Meinung vertreten, die „Gesamtplanrechtsprechung“ des BFH sei nicht mehr anwendbar. Dass dies nicht der Fall ist, soll der folgende Beitrag zeigen.

¹ BFH-Urt. v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl II 2000, 123; BFH-Urt. v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl II 2001, 229

² OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27 - St 111, unter 5.3

³ BFH-Beschl. v. 22.11.2013 – III B 35/12, BFH/NV 2014, 531

B. Der Ausgangsfall des BFH



Mit Urteil vom 6.9.2000⁴ entschied der BFH, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht tarifbegünstigt ist, **wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung wesentliche Betriebsgrundlagen der Personengesellschaft ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgeschieden sind**. In dem Urteilsfall hatte eine KG wesentliche Betriebsgrundlagen aus ihrem Betriebsvermögen zum Buchwert an Schwesterpersonengesellschaften verkauft. Im Anschluss daran veräußerten die Kommanditisten ihre Mitunternehmeranteile, wobei sie einen Gewinn in Millionenhöhe erzielten. Diesen wollten sie gem. §§ 16, 34 EStG ermäßigt besteuern. Die Betriebsprüfung war der Auffassung, dass der Mitunternehmeranteil in seiner Gestalt vor der Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen zum Buchwert maßgeblich für die Gewährung der Steuerbegünstigung sei. Dem schloss sich der BFH mit der Begründung an, dass es der Zweck der Tarifbegünstigung gebiete, diese nicht zu gewähren, wenn aufgrund einheitlicher Planung in wesentlichen Betriebsgrundlagen ruhende stille Reserven des – ursprünglichen – Mitunternehmeranteils nicht aufgedeckt wurden.

Aus Sicht der Rechtsprechung des BFH ist also festzuhalten, dass die Gesamtplanrechtsprechung eine besondere Bedeutung im Zusammenhang mit steuerlichen Begünstigungen entfalten sollte. Der Steuerpflichtige gestaltet also Sachverhalte, die das Erreichen einer Steuervergünstigung zum Ziel

⁴ BFH-Urt. v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl II 2001, 229

Praxisfälle zur Gesamtplanrechtsprechung: Fallkonstellationen zu steuerlichen Risiken

haben. Nach dieser zielorientierten Auslegung wären grundsätzlich Gestaltungen betroffen, die die Anwendung der folgenden Vorschriften zum Ziel haben:

- § 16 Abs. 4 EStG
Freibetrag (bis 45.000 €) bei Betriebsveräußerung
- § 34 Abs. 1 EStG
1/5-Regelung bei außerordentlichen Einkünften
- § 34 Abs. 3 EStG
Ermäßigter Steuersatz für Veräußerungs-/Aufgabegewinne

Diese Steuervorteile hat der BFH versagt, wenn der Steuerpflichtige im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zu deren Buchwert, also ohne Aufdeckung der stillen Reserven, übertragen hat. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass es Ziel der Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG ist, die Progressionswirkung für einmalig auftretende und zusammengeballte Einkünfte zu mildern. An dieser Zusammenballung fehlt es, wenn im zeitlichen Zusammenhang stille Reserven durch Buchwert-Übertragungen nicht aufgedeckt werden.

