

Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk
Unternehmenssteuerrecht
Sommersemester 2023

Un- und teilentgeltliche Übertragung

**Arbeitsunterlage
zu E.II. der Vorlesung**

Inhaltsverzeichnis

1.1	Die ertragsteuerliche Entstrickung	3
1.1.1	Wichtige gesetzliche Grundlagen	3
1.1.1.1	§ 6 EStG	3
1.1.1.2	§ 16 EStG	9
1.1.1.3	§ 50i EStG	11
1.1.1.4	§ 6 AStG	12
1.1.2	BFH v. 6.12.2016 I R 50/16: Erbschaft als Betriebseinnahme.....	15
1.1.3	BFH v. 24.3.1993 I R 131/90: Kapitalgesellschaft als Erbin ihres Gesellschafters	23
1.1.4	Grundsätzliche Ertragsteuerfolgen der Entstrickung bei Mitunternehmerschaften	27
1.1.5	BFH v. 20.9.2018 IV R 39/11: Zum Zeitpunkt der Einräumung einer Mitunternehmerstellung.....	32
1.1.6	Grundfragen zu § 6 Abs. 3 EStG (und § 6 Abs. 5 EStG)	33
1.1.6.1	BFH v. 2. 8. 2012 IV R 41/11	33
1.1.6.2	BFH v. 12. 5. 2016 IV R 12/15.....	41
1.1.6.3	BMF, Schr. v. 20.11.2019 - IV C 6 - S 2241/15/10003.....	49
1.1.7	Teilentgeltliche Vorgänge.....	63
1.1.7.1	BFH v. 21. 6. 2012 IV R 1/08	63
1.1.7.2	BFH v. 19. 9. 2012 IV R 11/12.....	64
1.1.7.3	BFH v. 27.10.2015 X R 28/12.....	68
1.1.7.4	BFH v. 30.10.2018 X R 28/12.....	89
1.2	Die gesteuerte ertragsteuerliche Entstrickung beim „Wiesbadener Modell“	91
1.2.1	Ertragsteuerfolgen des Erwerbs	91
1.2.2	Gestaltungsmöglichkeiten.....	91
1.3	Gestaltungsfragen bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchs vorbehalt	92
1.3.1	BFH v. 25.1.2017 X R 59/14.....	92
1.3.2	Problemstellung	108
1.3.3	Verdoppelung der Mitunternehmerstellung?.....	110
1.3.4	Gestaltungsalternativen	111
1.3.5	Sonderbetriebsvermögen	112
1.3.6	Fazit	113

1.1 Die ertragsteuerliche Entstrickung

1.1.1 Wichtige gesetzliche Grundlagen

1.1.1.1 § 6 EStG

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1.

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. 2Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. 3Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. 4Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.

1a.

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). 2Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

1b.

Bei der Berechnung der Herstellungskosten brauchen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 3 des Handelsgesetzbuchs nicht einbezogen zu werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. 2Das Wahlrecht ist bei Gewinnermittlung nach § 5 in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.

2.

Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. 2Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. 3Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.

2a.

Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 ermitteln, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. 2Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. 3Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden.

2b.

Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 des Handelsgesetzbuchs fallen, haben die zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumente, die nicht in einer Bewertungseinheit im Sinne des § 5 Absatz 1a Satz 2 abgebildet werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs) zu bewerten. 2Nummer 2 Satz 2 ist nicht anzuwenden.

3.

Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nummer 2 anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen. 2Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen.

3a.

Rückstellungen sind höchstens insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze anzusetzen:

a)
bei Rückstellungen für gleichartige Verpflichtungen ist auf der Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung solcher Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nur zu einem Teil der Summe dieser Verpflichtungen in Anspruch genommen wird;

b)
Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten;

c)
künftige Vorteile, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sein werden, sind, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind, bei ihrer Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen;

d)
Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, sind zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. 2Rückstellungen für gesetzliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen, die vor Inkrafttreten entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen in Verkehr gebracht worden sind, sind zeitanteilig in gleichen Raten bis zum Beginn der jeweiligen Erfüllung anzusammeln; Buchstabe e ist insoweit nicht anzuwenden. 3Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, sind ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung

bis zum Zeitpunkt, in dem mit der Stilllegung begonnen werden muss, zeitannteilig in gleichen Raten anzusammeln; steht der Zeitpunkt der Stilllegung nicht fest, beträgt der Zeitraum für die Ansammlung 25 Jahre;

e)

Rückstellungen für Verpflichtungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 Prozent abzuzinsen; Nummer 3 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden. 2Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. 3Für die Abzinsung von Rückstellungen für die Verpflichtung, ein Kernkraftwerk stillzulegen, ist der sich aus Buchstabe d Satz 3 ergebende Zeitraum maßgebend; und

f)

bei der Bewertung sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend; künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden.

4.

Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen; in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 ist die Entnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen. 2Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, ist der Listenpreis dieser Kraftfahrzeuge um die darin enthaltenen Kosten des Batteriesystems im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs wie folgt zu mindern: für bis zum 31. Dezember 2013 angeschaffte Kraftfahrzeuge um 500 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität, dieser Betrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 50 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität; die Minderung pro Kraftfahrzeug beträgt höchstens 10 000 Euro; dieser Höchstbetrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 500 Euro. 3Die private Nutzung kann abweichend von Satz 2 mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, sind die der Berechnung der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um Aufwendungen für das Batteriesystem zu mindern; dabei ist bei zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehörenden Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen die der Berechnung der Absetzungen für Abnutzung zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen zu mindern, wenn darin Kosten für ein Batteriesystem enthalten sind. 4Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar

nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. 5Satz 4 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen.

5.

Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut

- a)
innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist,
- b)
ein Anteil an einer Kapitalgesellschaft ist und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft im Sinne des § 17 Absatz 1 oder Absatz 6 beteiligt ist; § 17 Absatz 2 Satz 5 gilt entsprechend, oder
- c)
ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 20 Absatz 2 ist.

2 Ist die Einlage ein abnutzbares Wirtschaftsgut, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen für Abnutzung zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts und der Einlage entfallen. 3 Ist die Einlage ein Wirtschaftsgut, das vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist, und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme.

5a.

In den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz ist das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

6.

Bei Eröffnung eines Betriebs ist Nummer 5 entsprechend anzuwenden.

7.

Bei entgeltlichem Erwerb eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

(2) 1 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 800 Euro nicht übersteigen. 2 Ein Wirtschaftsgut ist einer selbständigen Nutzung nicht fähig, wenn es nach seiner betrieblichen

Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. 3Das gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann. 4Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1, deren Wert 250 Euro übersteigt, sind unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretenden Werts in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. 5Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

(2a) 1Abweichend von Absatz 2 Satz 1 kann für die abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs ein Sammelposten gebildet werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 250 Euro, aber nicht 1 000 Euro übersteigen. 2Der Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen. 3Scheidet ein Wirtschaftsgut im Sinne des Satzes 1 aus dem Betriebsvermögen aus, wird der Sammelposten nicht vermindert. 4Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Absatz 1), oder der nach Absatz 1 Nummer 5 bis 6 an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 250 Euro nicht übersteigen. 5Die Sätze 1 bis 3 sind für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften, herstellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter einheitlich anzuwenden.

(3) 1Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; dies gilt auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person. 2Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. 3Der Rechtsnachfolger ist an die in Satz 1 genannten Werte gebunden.

(4) Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut außer in den Fällen der Einlage (§ 4 Absatz 1 Satz 8) unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, gilt sein gemeiner Wert für das aufnehmende Betriebsvermögen als Anschaffungskosten.

(5) 1Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; § 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden. 2Satz 1 gilt auch für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. 3Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut

1.

unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt,

2.

unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt oder

3.

unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

übertragen wird. 4Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist. 5Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. 6Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

(6) 1Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut im Wege des Tausches übertragen, bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts. 2Erfolgt die Übertragung im Wege der verdeckten Einlage, erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelagerten Wirtschaftsguts. 3In den Fällen des Absatzes 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a erhöhen sich die Anschaffungskosten im Sinne des Satzes 2 um den Einlagewert des Wirtschaftsguts. 4Absatz 5 bleibt unberührt.

(7) Im Fall des § 4 Absatz 3 sind

1.

bei der Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung die sich bei der Anwendung der Absätze 3 bis 6 ergebenden Werte als Anschaffungskosten zugrunde zu legen und

2.

die Bewertungsvorschriften des Absatzes 1 Nummer 1a und der Nummern 4 bis 7 entsprechend anzuwenden.

1.1.1.2 § 16 EStG

(1) 1Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung

1. des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs. 2Als Teilbetrieb gilt auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft; im Fall der Auflösung der Kapitalgesellschaft ist § 17 Absatz 4 Satz 3 sinngemäß anzuwenden;
2. des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2);
3. des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3).

2Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Anteils im Sinne von Satz 1 Nummer 2 oder 3 erzielt werden, sind laufende Gewinne.

(2) 1Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (Absatz 1 Satz 1 Nummer 1) oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3) übersteigt. 2Der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils ist für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 zu ermitteln. 3So weit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn insoweit jedoch als laufender Gewinn.

(3) 1Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs sowie eines Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3. 2Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden; § 4 Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden. 3Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung. 4Satz 2 ist bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, nicht anzuwenden, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden; in diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen. 5Soweit einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden und soweit

auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Gewerbebetriebs als laufender Gewinn. 6Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind die Veräußerungspreise anzusetzen. 7Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeinsame Wert im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen. 8Bei Aufgabe eines Gewerbebetriebs, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeinsame Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

(3a) Einer Aufgabe des Gewerbebetriebs steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter des Betriebs oder eines Teilbetriebs gleich; § 4 Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend.

(3b) 1In den Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen gilt ein Gewerbebetrieb sowie ein Anteil im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3 nicht als aufgegeben, bis

1. der Steuerpflichtige die Aufgabe im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt oder
2. dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 erfüllt sind.

2Die Aufgabe des Gewerbebetriebs oder Anteils im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3 ist in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 rückwirkend für den vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt anzuerkennen, wenn die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird. 3Wird die Aufgabeerklärung nicht spätestens drei Monate nach dem vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt abgegeben, gilt der Gewerbebetrieb oder Anteil im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 oder Nummer 3 erst in dem Zeitpunkt als aufgegeben, in dem die Aufgabeerklärung beim Finanzamt eingeht.

(4) 1Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er 45 000 Euro übersteigt. 2Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren. 3Er ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136 000 Euro übersteigt.

(5) Werden bei einer Realteilung, bei der Teilbetriebe auf einzelne Mitunternehmer übertragen werden, Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar oder mittelbar von einem nicht von § 8b Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Steuerpflichtigen auf einen von § 8b Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigten Mitunternehmer übertragen, ist abweichend von Absatz 3 Satz 2 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeinsame Wert anzusetzen, wenn der übernehmende Mitunternehmer die Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert oder durch einen Vorgang nach § 22 Absatz 1 Satz 6 Nummer 1 bis 5 des Umwandlungssteuergesetzes weiter überträgt; § 22 Absatz 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes gilt entsprechend.

1.1.1.3 § 50i EStG

(1) Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder sind Anteile im Sinne des § 17

1. vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 übertragen oder überführt worden,
2. ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben, und
3. ist das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile ungeachtet der Anwendung dieses Absatzes vor dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden,

so ist der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger, der im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist, aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile erzielt, ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. 2Als Übertragung oder Überführung von Anteilen im Sinne des § 17 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gilt auch die Gewährung neuer Anteile an eine Personengesellschaft, die bisher auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ausgeübt hat oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bezogen hat, im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils dieser Personengesellschaft in eine Körperschaft nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes, wenn

1. der Einbringungszeitpunkt vor dem 29. Juni 2013 liegt,
2. die Personengesellschaft nach der Einbringung als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 fortbesteht und
3. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme der neuen Anteile ungeachtet der Anwendung dieses Absatzes bereits im Einbringungszeitpunkt ausgeschlossen oder beschränkt ist oder vor dem 1. Januar 2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist.

3Auch die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, auf die die in Satz 1 genannten Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen oder überführt oder der im Sinne des Satzes 2 neue Anteile gewährt wurden, sind ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. 4Die Sätze 1 und 3 gelten sinngemäß, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft geworden sind, die deswegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, weil der Steuerpflichtige sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

(2) Bei Einbringung nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes sind die Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 abweichend von § 20 Absatz 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen, soweit das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile oder hinsichtlich der mit diesen im Zusammenhang stehenden Anteile im Sinne des § 22 Absatz 7 des Umwandlungssteuergesetzes ausgeschlossen oder beschränkt ist.

1.1.1.4 § 6 AStG

(1) Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, ist auf Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 des Einkommensteuergesetzes auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Satzes 1 stehen gleich

1. die Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen oder
2. die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts oder die Erfüllung eines anderen ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat, wenn der Steuerpflichtige auf Grund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist, oder
3. die Einlage der Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in einem ausländischen Staat oder
4. der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile auf Grund anderer als der in Satz 1 oder der in den Nummern 1 bis 3 genannten Ereignisse.

§ 17 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes und die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberührt. An Stelle des Veräußerungspreises (§ 17 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes) tritt der gemeine Wert der Anteile in dem nach Satz 1 oder 2 maßgebenden Zeitpunkt. Die §§ 17 und 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e des Einkommensteuergesetzes bleiben mit der Maßgabe unberührt, dass der nach diesen Vorschriften anzusetzende Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile um den nach den vorstehenden Vorschriften besteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen ist.

(2) Hat der unbeschränkt Steuerpflichtige die Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft erworben, so sind für die Errechnung der nach Absatz 1 maßgebenden Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht auch Zeiträume einzubeziehen, in denen der Rechtsvorgänger bis zur Übertragung der Anteile unbeschränkt steuerpflichtig war. Sind die Anteile mehrmals nacheinander in dieser Weise übertragen worden, so gilt Satz 1 für jeden der Rechtsvorgänger entsprechend. Zeiträume, in denen der

Steuerpflichtige oder ein oder mehrere Rechtsvorgänger gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, werden dabei nur einmal angesetzt.

(3) Beruht die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf vorübergehender Abwesenheit und wird der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, so entfällt der Steueranspruch nach Absatz 1, soweit die Anteile in der Zwischenzeit nicht veräußert und die Tatbestände des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 1 oder 3 nicht erfüllt worden sind und der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in einem ausländischen Staat ansässig gilt. Das Finanzamt, das in dem nach Absatz 1 Satz 1 oder 2 maßgebenden Zeitpunkt nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, kann diese Frist um höchstens fünf Jahre verlängern, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass berufliche Gründe für seine Abwesenheit maßgebend sind und seine Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht. Wird im Fall des Erwerbs von Todes wegen nach Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen innerhalb von fünf Jahren seit Entstehung des Steueranspruchs nach Absatz 1 unbeschränkt steuerpflichtig, gilt Satz 1 entsprechend. Ist der Steueranspruch nach Absatz 5 gestundet, gilt Satz 1 ohne die darin genannte zeitliche Begrenzung entsprechend, wenn

1.

der Steuerpflichtige oder im Fall des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 1 sein Rechtsnachfolger unbeschränkt steuerpflichtig werden oder

2.

das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile auf Grund eines anderen Ereignisses wieder begründet wird oder nicht mehr beschränkt ist.

(4) Vorbehaltlich des Absatzes 5 ist die nach Absatz 1 geschuldete Einkommensteuer auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit gegen Sicherheitsleistung zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Die Stundung ist zu widerrufen, soweit die Anteile während des Stundungszeitraums veräußert werden oder verdeckt in eine Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes eingelebt werden oder einer der Tatbestände des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes verwirklicht wird. In Fällen des Absatzes 3 Satz 1 und 2 richtet sich der Stundungszeitraum nach der auf Grund dieser Vorschrift eingeräumten Frist; die Erhebung von Teilbeträgen entfällt; von der Sicherheitsleistung kann nur abgesehen werden, wenn der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint.

(5) Ist der Steuerpflichtige im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines anderen Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994 (ABI. EG Nr. L 1 S. 3), zuletzt geändert durch den Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 91/2007 vom 6. Juli 2007 (ABI. EU Nr. L 328 S. 40), in der jeweils geltenden Fassung anwendbar ist (Vertragsstaat des EWR-Abkommens), und unterliegt er nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem dieser Staaten (Zuzugsstaat) einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht, so ist die nach Absatz 1 geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden. Voraussetzung ist, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesem Staat gewährleistet sind. Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn

1. im Fall des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 1 der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens unterliegt oder
2. im Fall des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 2 der Steuerpflichtige einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens unterliegt und Staatsangehöriger eines dieser Staaten ist oder
3. im Fall des Absatzes 1 Satz 2 Nr. 3 der Steuerpflichtige die Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens einlegt oder
4. im Fall des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 4 der Steuerpflichtige Anteile an einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens ansässigen Gesellschaft hält.

Die Stundung ist zu widerrufen,

1. soweit der Steuerpflichtige oder sein Rechtsnachfolger im Sinne des Satzes 3 Nr. 1 Anteile veräußert oder verdeckt in eine Gesellschaft im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes einlegt oder einer der Tatbestände des § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes erfüllt wird;
2. soweit Anteile auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person übergehen, die nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt;
3. soweit in Bezug auf die Anteile eine Entnahme oder ein anderer Vorgang verwirklicht wird, der nach inländischem Recht zum Ansatz des Teilwerts oder des gemeinen Werts führt;
4. wenn für den Steuerpflichtigen oder seinen Rechtsnachfolger im Sinne des Satzes 3 Nr. 1 durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts keine Steuerpflicht nach Satz 1 mehr besteht.

Ein Umwandlungsvorgang, auf den die §§ 11, 15 oder 21 des Umwandlungssteuergesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791) in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind, gilt auf Antrag nicht als Veräußerung im Sinne des Satzes 4 Nr. 1, wenn die erhaltenen Anteile bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner, der die Anteile nicht in einem Betriebsvermögen hält, nach § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes mit den Anschaffungskosten der bisherigen Anteile angesetzt werden könnten; für Zwecke der Anwendung des Satzes 4 und der Absätze 3, 6 und 7 treten insoweit die erhaltenen Anteile an die Stelle der Anteile im Sinne des

Absatzes 1. Ist im Fall des Satzes 1 oder Satzes 3 der Gesamtbetrag der Einkünfte ohne Einbeziehung des Vermögenszuwachses nach Absatz 1 negativ, ist dieser Vermögenszuwachs bei Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen. Soweit ein Ereignis im Sinne des Satzes 4 eintritt, ist der Vermögenszuwachs rückwirkend bei der Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes zu berücksichtigen und in Anwendung des Satzes 6 ergangene oder geänderte Feststellungsbescheide oder Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern; § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung gilt entsprechend.

(6) Ist im Fall des Absatzes 5 Satz 4 Nr. 1 der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes im Zeitpunkt der Beendigung der Stundung niedriger als der Vermögenszuwachs nach Absatz 1 und wird die Wertminderung bei der Einkommensbesteuerung durch den Zuzugsstaat nicht berücksichtigt, so ist der Steuerbescheid insoweit aufzuheben oder zu ändern; § 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung gilt entsprechend. Dies gilt nur, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Wertminderung betrieblich veranlasst ist und nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Maßnahme, insbesondere eine Gewinnausschüttung, zurückzuführen ist. Die Wertminderung ist höchstens im Umfang des Vermögenszuwachses nach Absatz 1 zu berücksichtigen. Ist die Wertminderung auf eine Gewinnausschüttung zurückzuführen und wird sie bei der Einkommensbesteuerung nicht berücksichtigt, ist die auf diese Gewinnausschüttung erhobene und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende inländische Kapitalertragsteuer auf die nach Absatz 1 geschuldete Steuer anzurechnen.

(7) Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem Finanzamt, das in dem in Absatz 1 genannten Zeitpunkt nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck die Verwirklichung eines der Tatbestände des Absatzes 5 Satz 4 mitzuteilen. Die Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten; sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. In den Fällen des Absatzes 5 Satz 4 Nr. 1 und 2 ist der Mitteilung ein schriftlicher Nachweis über das Rechtsgeschäft beizufügen. Der Steuerpflichtige hat dem nach Satz 1 zuständigen Finanzamt jährlich bis zum Ablauf des 31. Januar schriftlich seine am 31. Dezember des vorangegangenen Kalenderjahres geltende Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass die Anteile ihm oder im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge unter Lebenden seinem Rechtsnachfolger weiterhin zuzurechnen sind. Die Stundung nach Absatz 5 Satz 1 kann widerrufen werden, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nach Satz 4 nicht erfüllt.

1.1.2 BFH v. 6.12.2016 I R 50/16¹: Erbschaft als Betriebseinnahme

Die für den Betrieb einer Pflegeheim-GmbH bestimmte Erbschaft unterliegt ungeachtet ihrer erbschaftsteuerrechtlichen Belastung der Körperschaftsteuer.

Sachverhalt:

- I. Die (Revisions-)Klägerin (KI.), eine GmbH, betreibt ein Seniorenpflegeheim. Sie wurde mit notariell beurkundetem Testament vom 8.10.2008 von ihrem ledigen

¹ BStBl. II 2017, 324.

Heimbewohner H mit der Auflage zu dessen Alleinerbin eingesetzt, das Erbvermögen ausschließlich für Zwecke des Heimbetriebs (Instandhaltung, Modernisierung etc.) zu verwenden; zugleich ernannte H eine Testamentsvollstreckerin, die ua die Aufgabe hatte, die zweckgebundene Verwendung des Nachlasses zu überwachen. H wurde vom Notar darüber belehrt, dass seine letztwillige Verfügung dem Annahmeverbot des § 14 HeimG unterliege und die hiernach erforderliche Ausnahmegenehmigung von der zuständigen Behörde bereits am 22.9.2008 erteilt worden sei. H ist 2012 verstorben.

Das beklagte Finanzamt (FA) setzte zum einen für den Nachlasserwerb (Gesamtwert: 1.050.902 €) Erbschaftsteuer iHv 300.510 € fest. Zum anderen erhöhte er den von der Kl. erklärten Gewinn des Streitjahrs (2012) um das ihr nach Abzug der Testamentsvollstreckungskosten verbliebene (Erb-)Vermögen (1.041.659,65 €) und setzte die Körperschaftsteuer auf 172.576 € fest. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG hat hierzu ua ausgeführt, dass die testamentarische Zuwendung das Betriebsvermögen der Kl. vermehrt und sie die Zuwendung ausschließlich aufgrund ihrer gewerblichen Tätigkeit erlangt habe (Niedersächs. FG v. 28.6.2016 - 10 K 285/15, ZEV 2016, 719 mAnm *Fri2*).

Gründe:

5II. Die Revision ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Erbschaft das Einkommen der Kl. im Streitjahr (2012) erhöht hat (§ 8 Abs. 1 S. 1 KStG iVm § 5 Abs. 1 S. 1 EStG; jeweils in der für das Streitjahr geltenden Fassung).

Einkommenserhöhung durch Erbanfall

61. Da die Kl. als inländische Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, sind alle von ihr erzielten Einkünfte gem. § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Hieraus ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH abzuleiten, dass eine solche Kapitalgesellschaft ertragsteuerrechtlich über keine außerbetriebliche Sphäre verfügt, die ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter ausnahmslos als Betriebsvermögen zu qualifizieren sind (grundl. Senat v. 4.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123 = DStR 1997, 492) und der Bereich ihrer gewerblichen Gewinnerzielung sämtliche Einkünfte umfasst, gleichviel in welcher Form und Art sie ihr zufließen (Senat v. 28.2.1956 - I 92/54 U, BFHE 62, 416, BStBl. III 1956, 154 = BeckRS 1956, 21000093; v. 15.2.2012 - I B 97/11, BFHE 236, 458, BStBl. II 2012, 697 = DStR 2012, 554; dazu BVerfG v. 12.5.2015 - 2 BvR 1407/12, 2 BvR 1608/12, juris). Erfasst werden deshalb auch Vermögensmehrungen, die nicht unter eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG fallen (Senat v. 22.8.1990 - I R 67/88, BFHE 162, 439, BStBl. II 1991, 250 = DStR 1991, 243), mithin auch Vermögenszugänge aufgrund unentgeltlicher Zuwendungen einschließlich des im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Erbanfalls (Senat BeckRS 1956, 21000093; v. 24.3.1993 - I R 131/90, BFHE 171,

185, BStBl. II 1993, 799 = DStR 1993, 1219; FG Nürnberg v. 29.7.2010 - 4 K 392/2009, DStRE 2011, 227; *NeuEFG* 2016, 1367).

Erfolgswirksamkeit aufgrund Erlaubnis zweifelsfrei

72. Der Erfolgswirksamkeit des Erbanfalls steht das als handelsrechtlicher Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung auch für den Steuerbilanzausweis zu beachtende Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB (iVm § 5 Abs. 1 EStG und § 8 Abs. 1 KStG) nicht entgegen (BFH v. 14.3.2006 - VIII R 60/03, BFHE 212, 535, BStBl. II 2006, 650 = ZEV 2006, 419 mAnn *Crezelius, Tiedchen* in H/H/R, EStG, § 5 Rn. 399 „Bestrittene Forderungen“ aE). Zwar unterfallen letztwillige Verfügungen, die dem Heimträger bekannt geworden sind, grds. dem präventiven Verbot des § 14 Abs. 1 HeimG iVm § 134 BGB (s. zu Einzelheiten - einschließlich der Fortgeltung der Vorschrift in Niedersachsen gem. Art. 125a Abs. 1 iVm Art. 74 Abs. 1 Nr. 7 des GG - *Dickmann/Karl*, Heimrecht, 11. Aufl. 2014, D.III. Rn. 20, 23, 53). Im Streitfall wurde H jedoch vor Errichtung des Testaments eine Ausnahmegenehmigung gem. § 14 Abs. 6 HeimG erteilt; hinzu kommt, dass die Wirksamkeit der Erbeinsetzung der Kl. nach den Feststellungen der Vorinstanz von keiner Seite bestritten wurde.

Keine Einlage

83. Der auf der Erbschaft der Kl. beruhende steuerbilanzielle Gewinn ist nicht durch den Abzug einer Einlage zu neutralisieren (§§ 4 Abs. 1 S. 1 und 5 Abs. 1 S. 1 EStG iVm § 8 Abs. 1 KStG).

9a) Kennzeichen einer Einlage ist die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuführung von Wirtschaftsgütern (Senat v. 15.4.2015 - I R 44/14, BFHE 249, 493, BStBl. II 2015, 769 = DStR 2015, 1551 mAnn *Hoffmann*; einschließlich Wegfall von Passivposten). Dementsprechend hat der Senat in ständiger Rechtsprechung auch unentgeltliche (freigebige) Zuwendungen eines Gesellschafters ebenso wie den Sachverhalt, dass der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft diese zur Erbin einsetzt, als Einlage angesehen (Senat BeckRS 1956, 21000093; DStR 1993, 1219). Im Streitfall ist dies jedoch ausgeschlossen. Dabei hat der Senat nicht dazu Stellung zu nehmen, ob und unter welchen Voraussetzungen die testamentarische Verfügung eines Dritten, mit der eine Kapitalgesellschaft als Erbin bedacht wird, ertragsteuerrechtlich als mittelbar (verdeckte) Einlage des Gesellschafters gedeutet werden kann (hierzu allgemein *Gosch/Roser* KStG, 3. Aufl., § 8 Rn. 110). Hierauf ist deshalb nicht einzugehen, weil die Kl. die Erbschaft nicht aufgrund etwaiger persönlicher oder beruflicher Beziehungen zwischen H und ihren Gesellschaftern, sondern - so die Feststellungen der Vorinstanz - die letztwillige Zuwendung ausschließlich aufgrund ihrer (eigenen) gewerblichen Betätigung erlangt habe und diese Würdigung den Senat bindet (§ 118 Abs. 2 FGO). Sie wird zudem - im Einklang mit den Erwägungen des BFH-Urteils in ZEV 2006, 419 - vor allem durch die Verwendungsbestimmungen des Erblassers zugunsten des Betriebs der Kl. gestützt.

Fiktion des § 7 Abs. 8 ErbStG gilt nicht für das KStG

10b) Anderes ergibt sich nicht aus der mit dem Gesetz zur Umsetzung der Betreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Betreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592, BStBl. I 2011, 1171) eingefügten Regelung des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG, nach der als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gilt, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwender) an die Gesellschaft erlangt. Zu berücksichtigen ist insoweit nicht nur, dass die Vorinstanz keine Feststellungen zum Gesellschafterkreis der KI. getroffen hat, darüber hinaus es mit Rücksicht auf die systematische Stellung in § 7 ErbStG zweifelhaft ist, ob zu den Leistungen iSv § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG auch der Erbanfall zu rechnen ist (abl. *Gebel*/in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 7 Rn. 414) und das FA - mutmaßlich im Hinblick auf die Anweisung zu Tz. 3.2 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14.3.2012 (BStBl. I 2012, 331 = BeckVerw 259243), denen zufolge Leistungen gesellschaftsfremder Dritter an die Kapitalgesellschaft, die darauf abzielen, diese zu bereichern, nicht unter § 7 Abs. 8 ErbStG fallen, sondern als steuerbare Zuwendung an die Kapitalgesellschaft zu erfassen sind (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) - die Erbschaftsteuer gegenüber der KI. aufgrund des Erwerbs von Todes wegen (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) - bestandskräftig - festgesetzt hat. Gegen die Anwendbarkeit von § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG im anhängigen - die Körperschaftsteuer der KI. betreffenden - Verfahren spricht vor allem, dass diese Bestimmung nach dem Willen des Gesetzgebers darauf gerichtet ist, im Wege einer Fiktion („gilt“) die aufgrund der Rechtsprechung des BFH zum Schenkungsteuerrecht (vgl. zB BFH v. 9.12.2009 - II R 28/08, BFHE 228, 169, BStBl. II 2010, 566 = ZEV 2010, 319) bestehenden Besteuerungslücken in Fällen zu schließen, in denen (disquotale) Einlagen der Gesellschafter oder Zuwendungen eines Dritten an die Kapitalgesellschaft nicht auf eine originäre Bereicherung der Kapitalgesellschaft, sondern auf die mittelbare Bereicherung der (Mit-)Gesellschafter abzielen (so BT-Drs. 17/7524, 20 f.). Die Vorschrift ist mithin - selbst im Rahmen ihres Tatbestands - lediglich auf die Modifikation der schenkungsteuerrechtlichen Folgen solcher Zuwendungen gerichtet, nicht hingegen kann sie dazu führen, die dargestellte und auf den tatsächlichen Verhältnissen fußende ertragsteuerrechtliche Beurteilung (hier: ausschließliche Absicht der Mehrung des Betriebsvermögens der KI.) im Wege einer Fiktion durch die Annahme einer Zuwendung an die Gesellschafter der KI. und einer hierauf gestützten mittelbar verdeckten Einlage umzuqualifizieren (aA *Keß* SteuK 2015, 254 [257]). Letzteres bedurfte - auch unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Rechtsordnung - einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung (vgl. aus Sicht des Erbschaftsteuerrechts auch BFH v. 17.4.1996 - II R 16/93, BFHE 180, 464, BStBl. II 1996, 454 = ZEV 1996, 317)).

Kein Ausschlussverhältnis von Körperschaft- und Erbschaftsteuer

114. Die Geltung der vorstehenden Grundsätze wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass sie unter den Voraussetzungen des Streitfalls mit einer Kumulation von Körperschaft- und Erbschaftsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 u. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) einhergehen. Insbesondere schließen beide Besteuerungstatbestände einander - auch bezogen auf den nämlichen Vorgang (Erbanfall) - tatbestandlich nicht aus.

12a) Letzteres entspricht dem BFH-Urteil in ZEV 2006, 419, das die betrieblich bedingte Erbeinsetzung eines Seniorenheims in der Rechtsform einer GbR betraf und für das Verhältnis von Einkommen- und Erbschaftsteuer eine tatbestandliche Alternativität mit der Begründung verneinte, dass dem Gewerbebetrieb und damit dem steuerbaren Bereich des § 15 EStG alle betrieblich veranlassten Zuwendungen zuzuordnen und hierzu bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Bezugs zum Betrieb auch unentgeltliche und der Schenkungsteuer unterliegende Zuwendungen zu rechnen seien (glA BFH v. 6.9.1990 - IV R 125/89, BFHE 161, 552, BStBl. II 1990, 1028 = BeckRS 1990, 22009657).

13b) Hieran ist auch mit Rücksicht auf die Folgerechtsprechung des BFH jedenfalls für den im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Sachverhalt festzuhalten.

14aa) Dies gilt zunächst für die (jüngere) Rechtsprechung des II. Senats des BFH, nach der es sich bei (nicht betrieblich veranlassten) Zuwendungen im Verhältnis von Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern (und umgekehrt) um gesellschaftsrechtliche Vorgänge handele, die als Gewinnausschüttungen, Kapitalrückzahlungen oder Einlagen anzusehen seien und damit keine unentgeltlichen (freigebigen) Zuwendungen begründen könnten (BFH v. 20.1.2016 - II R 40/14, BFHE 252, 453 = ZEV 2016, 281 mAnm *Crezelius*, v. 2.9.2015 - II B 146/14, BeckRS 2015, 95633). Auch dies bedarf vorliegend keiner Erörterung. Zum einen ist im anhängigen Verfahren nicht die Erbschaftsteuerfestsetzung, sondern die Höhe des Körperschaftsteuerrechtlichen Gewinns der KI. im Streit; zum anderen ist nicht über Vermögensübertragungen, die ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis zur KI. haben, sondern über (ausschließlich) betrieblich veranlasste Zuwendungen Dritter zu entscheiden, die mit der KI. nicht gesellschaftsrechtlich verbunden sind.

15bb) Nichts anderes ergibt sich aus den Erwägungen des VIII. Senats des BFH, nach denen dann, wenn der nämliche Sachverhalt sowohl der Einkommen- als auch der Schenkung- oder Erbschaftsteuer unterfalle, die Einkommensteuer zurücktreten müsse, weil die Schenkung/der Erbanfall nicht Gegenstand einer auf die Einkunftszielung am Markt gerichteten Erwerbshandlung sei und damit nicht zu den Einkünften iSv § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 7 EStG gehöre (BFH v. 12.9.2011 - VIII B 70/09, DStRE 2012, 154; v. 20.10.2015 - VIII R 40/13, BFHE 252, 260, BStBl. II 2016, 342 = ZEV 2016, 221; ähnl. *Crezelius* ZEV 2015, 392 [395]: Erbeinsetzung ist privater Vorgang). Abgesehen davon, dass auch diese Entscheidungen sich nicht mit den Gründen des BFH-Urteils in ZEV 2006, 419 auseinandersetzen und die KI. des anhängigen Verfahrens nach den tatzrichterlichen Feststellungen wegen ihres Pflegeheimbetriebs, dh wegen ihrer

„Tätigkeit am Markt“ zur Erbin des H eingesetzt wurde, ist - wie erläutert - die Erfolgswirksamkeit einer Vermögensmehrung bei einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG nicht daran gebunden, dass die Vermögensmehrung den Einkunftstatbeständen des EStG zugeordnet werden kann.

16cc) Ähnliches gilt für den BFH-Beschluss vom 6.12.2013 - VI B 89/13 (BeckRS 2014, 94295), nach dem die Zuwendung eines Dritten an einen Arbeitnehmer im Sinne einer tatbestandlichen Alternativität entweder als freigebige, dh unentgeltliche Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) oder als Gegenleistung für die Arbeitsleistung, dh als Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG), zu erfassen und deshalb eine doppelte Besteuerung des nämlichen Vorgangs ausgeschlossen sei. Auch diese Rechtsprechung gründet auf einer tatbestandlichen Begrenzung des Umfangs steuerbarer (Lohn-)Einkünfte (BFH ZEV 2006, 419) und damit auf einer Beschränkung, die der durch die umfassende Annahme eines Gewerbebetriebs gekennzeichnete Besteuerungszugriff gem. § 8 Abs. 2 KStG nicht kennt.

Kein Verfassungsverstoß

175. Das durch den Erbanfall bei der Kl. bedingte Zusammentreffen von Körperschafts- und Erbschaftsteuer verstößt schließlich nicht gegen Verfassungsrecht.

Steuerüberschneidungen im GG angelegt

18a) Auszugehen ist hierbei davon, dass Deutschland über kein einheitliches Steuersystem verfügt, das GG selbst vielmehr eine Vielzahl von Steuern kennt (vgl. Art. 105 ff. GG) und es deshalb auch keinen Verfassungsgrundsatz des Inhalts gibt, dass alle Steuern aufeinander abgestimmt und Lücken sowie eine mehrfache Besteuerung des nämlichen Sachverhalts vermieden werden müssten (BVerfG v. 8.1.1999 - 1 BvL 14/98, BStBl. II 1999, 152 = DStRE 1999, 146). Demgemäß ist es zB nicht zu beanstanden, dass der nämliche Gewinn sowohl der Einkommen- oder Körperschaftsteuer sowie zusätzlich der Gewerbesteuer unterworfen wird. Nichts anderes gilt - wie auch die Milderungsregelung des § 35b EStG verdeutlicht (*Kulosa* in Schmidt, EStG, 35. Aufl., § 35b Rn. 1; *Blümich/Schallmoser*, EStG, § 35b Rn. 1; *Fischer* in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 35b Rn. 1) - für eine Kumulation von Ertrag- und Erbschaftsteuer (BFH v. 17.2.2010 - II R 23/09, BFHE 229, 363, BStBl. II 2010, 641 = ZEV 2010, 326 mAnm *Crezelius*, v. 18.1.2011 - X R 63/08, BFHE 232, 441, BStBl. II 2011, 680 = ZEV 2011, 329 mAnm *Seifried*, FG Nürnberg DStRE 2011, 227; Saarl. FG BeckRS 2012, 94671).

Nichtgeltung von § 35b EStG - kein Gleichheitsverstoß

19b) Das Zusammentreffen von Erbschafts- und Körperschaftsteuer verstößt ferner nicht deshalb gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil bei einem Erbanfall, der bei einer natürlichen Person neben der Erbschafts- auch der Einkommensteuer unterliegt (dazu BFH ZEV 2006, 419), letztere Steuerbelastung durch die Tarifvorschrift des § 35b EStG gemildert

wird, während eine solche Entlastung im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung nicht gewährt wird (dazu Senat v. 14.9.1994 - I R 78/94, BFHE 176, 122, BStBl. II 1995, 207 = DStR 1995, 370; *Kulosa* § 35b Rn. 3 mwN; *Blümich/Schallmoser* § 35b EStG Rn. 7). Zu berücksichtigen ist insoweit, dass Art. 3 Abs. 1 GG kein allgemeines Verfassungsgebot einer rechtsformneutralen Besteuerung enthält und deshalb in der Abschirmung der Vermögensphäre der Kapitalgesellschaft und ihrer hieran anknüpfenden eigenständigen Steuerpflicht ein hinreichender sachlicher Grund für die unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung gegenüber dem Sachverhalt zu sehen ist, dass die nämliche gewerbliche Tätigkeit durch eine natürliche Person eigenständig oder aufgrund ihrer Beteiligung an einer dem sog. Transparenzprinzip unterliegenden Personengesellschaft ausgeübt wird (zB BVerfG v. 24.3.2010 - 1 BvR 2130/09, NJW 2010, 2116; BFH v. 5.9.2001 - I R 27/01, BFHE 196, 293, BStBl. II 2002, 155 = DStR 2001, 2111; v. 13.7.2016 - VIII R 56/13, BFHE 254, 398, BStBl. II 2016, 936 = DStR 2016, 2377). Demgemäß obliegt es auch dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, ob er die progressive Einkommensteuerbelastung gem. § 32a EStG mit Rücksicht auf die Erbschaftsteuerbelastung der Einkünfte abfedert (§ 35b EStG) und ob sowie in welcher Form er diese Entlastung auf den linearen Körperschaftsteuertarif gem. § 23 Abs. 1 KStG (im Streitjahr: 15 %) erstreckt.

Kein Verstoß gegen Eigentumsgarantie

20c) Schließlich verstößt die aus dem Erbanfall resultierende Steuerbelastung auch nicht gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG. Abgesehen davon, dass aus der Vorschrift nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze im Sinne eines „Halbteilungsgrundsatzes“ abzuleiten ist und auch eine Gesamtbelastung von (rund) 60 % des erworbenen Vermögens nicht gegen das Übermaßverbot verstößt (BVerfG v. 18.1.2006 - 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 = DStR 2006, 555; v. 7.4.2015 - 1 BvR 1432/10, ZEV 2015, 426; BFH DStR 2011, 759), kommt im Streitfall hinzu, dass die KI. von der Gewerbesteuer befreit (§ 3 Nr. 20 GeWStG) und der Erbanfall deshalb insgesamt mit Steuern (Erbschafts- und Körperschaftsteuer) iHv (lediglich) 45 % belastet war.

Anmerkung:

Der Fall des I. Senats des BFH hätte als Lehrbuchbeispiel nicht schöner konstruiert werden können. Es geht um *grundlegende steuersystematische Fragen zum Verhältnis des Ertragsteuerrechts einerseits und des Erbschafts- und Schenkungsteuerrechts andererseits*. Im Rahmen einer Anmerkung kann zunächst nur auf folgende Punkte hingewiesen werden:

1. In der *Entscheidung „Altenheim I“ des VIII. Senats des BFH* (v. 14.3.2006 - VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650 = ZEV 2006, 419 mAnm. *Crezelius*) ging es um die Erbeinsetzung eines Altenheims, welches in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen

Rechts geführt wurde. Schon dort wurde entschieden, dass eine für den Gewerbebetrieb eines Steuerpflichtigen bestimmte Erbschaft als Betriebseinnahme steuerbar sei. Daran knüpft die vorliegende *Entscheidung „Altenheim II“ des I. Senats des BFH* an, weil auch in der Besprechungsentscheidung ein wirtschaftlicher und dann körperschaftsteuerbarer Bezug zum Betrieb der GmbH bejaht wird. Der Unterschied zwischen den beiden Fällen besteht darin, dass eine *Personengesellschaft* sowohl ertrag- als erbschaftsteuerrechtlich transparent behandelt wird, während die hier in Rede stehende *Kapitalgesellschaft* (GmbH) für steuerrechtliche Zwecke stets intransparent ist.

2. In Anknüpfung an ältere Judikate des I. Senats des BFH wird als tragende Begründung § 8 Abs. 2 KStG herangezogen. Danach hat eine Kapitalgesellschaft stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dies soll unabhängig davon gelten, ob die in Rede stehende Vermögensmehrung unter den Einkunftsartenkatalog des § 2 Abs. 1 EStG fällt. Das entspricht zwar der ständigen Rechtsprechung, doch ist vor steuersystematischem Hintergrund zu fragen, ob dies überzeugt. Man könnte nämlich durchaus so argumentieren, dass sowohl das EStG als auch das KStG nur *entgeltliche Leistungsfähigkeitssteigerungen* erfassen wollen, während die *unentgeltlichen Vermögensmehrungen* Gegenstand des ErbStG sind. Das wäre steuersystematisch korrekt und würde eine Doppelbelastung mit Einkommen-/Körperschaft- und Erbschaftsteuer ausschließen (s. unten 5.).

3. Im vorliegenden Fall war der Erblasser nicht Anteilseigner der GmbH, so dass eine - steuerrechtlich neutrale - Einlage des Erblassers zutreffenderweise nicht in Betracht kommt. Die Vermögensmehrung der GmbH war eben nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, sondern durch den Umstand, dass der Heimbewohner/Erblasser die GmbH deshalb zur Alleinerbin eingesetzt hatte, weil er damit eine *Gegenleistung im weitesten Sinne für die Leistungen des Altenheims* erbringen wollte. Sieht man dies so, dann handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang, der im Einzelfall allerdings Tatfrage ist. All dies entspricht auch der aktuellen Rechtsprechung des *//. Senats des BFH*, der jedenfalls in Einlagekonstellationen durch einen Gesellschafter mangels Unentgeltlichkeit keinen steuerbaren Tatbestand des ErbStG annimmt (dazu näher *Crezelius* ZEV 2015, 392) und auf diese Weise einen steuersystematischen Konflikt mit dem Ertragsteuerrecht vermeidet.

4. Das Urteil grenzt sich dann auch noch von der Rechtsprechung *anderer Ertragsteuersemente des BFH* ab, die entschieden haben, dass zwischen EStG und ErbStG ein Verhältnis der Exklusivität besteht (BFH v. 6.12.2013 - VI B 89/13, BFH/NV 2014, 511 = BeckRS 2014, 94295; v. 20.10.2015 - VIII R 40/13, BStBl. II 2016, 342 = ZEV 2016, 221). Der I. Senat des BFH meint, dass sich diese Entscheidungen nicht mit der Entscheidung „Altenheim I“ auseinandersetzen haben, und im Übrigen liege es körperschaftsteuerrechtlich deshalb anders, weil das EStG einen „Besteuerungszugriff gem. § 8 Abs. 2

KStG“ nicht kenne. Auch hier zeigt sich nochmals, dass es letztlich um den *steuersystematischen Stellenwert des § 8 Abs. 2 KStG* geht.

5. Besonders wichtig ist es, dass sich die Besprechungsentscheidung dezidiert für ein Nebeneinander, für eine *Kumulation von Ertragsteuerrecht und ErbStG* in ein und demselben Sachverhalt ausspricht. Somit könnte ein Lebensachverhalt für steuerrechtliche Zwecke *sowohl als entgeltlich wie auch als unentgeltlich qualifiziert* werden - das sollte ein Widerspruch in sich sein! Es ist fraglich, ob die für diese „Realkonkurrenz“ gegebene Begründung überzeugt. Der I. Senat des BFH meint, dass es eben kein einheitliches und abgestimmtes Steuersystem gebe. Auch § 35b EStG verdeutlicht, dass es zu einer Kumulation von Ertragsteuern und Erbschaftsteuer kommen könne. Nach hier vertretener Auffassung ist es allerdings sehr fraglich, ob aus der rudimentären Regelung des § 35b EStG allgemeine steuerrechtliche Schlüsse gezogen werden können. Selbst wenn man dem folgt, wäre zu überlegen, ob in einer Konstellation wie der des Besprechungsurteils die Erbschaftsteuer nicht als *Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG* abgezogen werden kann. Das läge in der Konsequenz der Entscheidung, die jede Vermögensmehrung einer Kapitalgesellschaft, die nicht als Einlage zu beurteilen ist, dem betrieblichen Bereich zuordnet.

6. Auch ein *Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG* wird im entschiedenen Fall verneint. Zwar wird darauf hingewiesen, dass es nach aktueller verfassungsrechtlicher Dogmatik keine Belastungsobergrenze für den Steuereingriff gebe, doch wird dann einschränkend hinzugefügt, dass die Klägerin von der Gewerbesteuer befreit sei. Löst man sich vom konkreten Sachverhalt und geht davon aus, dass sowohl Körperschaft- als auch Gewerbesteuer von zusammen ca. 30 % anfallen könnten und zudem Erbschaftsteuer von 50 % (§ 19 ErbStG) - mit einer Kapitalgesellschaft kann kein Verwandtschaftsverhältnis bestehen -, dann kann man sehr wohl daran zweifeln, ob der vom I. Senat des BFH vertretene Grundstandpunkt nicht doch die Eigentumsgarantie tangiert.

Prof. Dr. Georg Crezelius, München

1.1.3 BFH v. 24.3.1993 I R 131/90²: Kapitalgesellschaft als Erbin ihres Gesellschafters

1. Ein Gesellschafter kann auch Wirtschaftsgüter seines Privatvermögens in das Gesellschaftsvermögen seiner Kapitalgesellschaft einlegen. Dienen die Wirtschaftsgüter im Gesellschaftsvermögen unmittelbar oder mittelbar der Einkünftezielung, so bilden sie Betriebsvermögen.

² BStBl. II 1993, 799.

2. Ist eine Kapitalgesellschaft Erbe ihres Gesellschafters, so ist das Nachlaßvermögen bei der Kapitalgesellschaft nach Einlagegrundsätzen anzusetzen und zu bewerten. Der Erwerb ist ein unentgeltlicher, der nicht auf der unternehmerischen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft beruht.
3. Nachlaßschulden sowie die durch den Erbanfall entstehenden Verbindlichkeiten mindern die Höhe des Wertes der Einlage.

Sachverhalt:

Die Klin., eine GmbH, wurde von einem ihrer Gesellschafter zu 2/3 als Erbin eingesetzt. Für 1/3 des Nachlasses sollte seine Witwe N Vorerbin und die Klin. Nacherbin sein. Nach dem Tode des Erblassers kam es zu einem Auseinandersetzungervertrag, nach dem die Klin. N 150000 DM und eine lebenslängliche Rente zu zahlen hatte. Sie mußte außerdem ein Grundstück auf N übertragen und die Nachlaßschulden (samt Testamentsvollstreckerkosten) übernehmen. Dafür wurde sie sofort Vollerbin.

Die Klin. behandelte die Rentenzahlungen an N als Betriebsausgaben und die Einmalzahlung, die Grundstücksübertragung und die Übernahme der Nachlaßkosten als Anschaffungskosten für den Erwerb des Nachlasses. Das FA versagte den Betriebsausgabenabzug und ordnete den übrigen Aufwand der Klin. ihrer "Privatsphäre" zu.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Der BFH hob das FG-Urteil auf Revision der Klin. auf und verwies an das FG zurück.

Aus den Gründen:

Bisherige Rechtsprechung bejaht "Privatsphäre" einer KapGes

... 2. Das FG hat bestimmte Aufwendungen der Klin. (Rentenzahlungen an N, Zahlung von 150000 DM an N, Übertragung von Grundbesitz auf N, Zahlung von Nachlaßschulden, Nachlaßregelungskosten und Erbschaftsteuern, Zahlung der Testamentsvollstreckerkosten) schon deshalb nicht als deren Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG angesetzt, weil sie der sog. Privatsphäre der Klin. zuzuordnen seien. Diese Rechtsauffassung hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.

3. Zwar ist der erk. Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. BFH-Gutachten v. 17. 5. 1952, I D 1/82 S, BStBl. III 1952, 228; BFH-Urt. v. 2. 11. 1965, I 221/62 S, BStBl. III 1966, 255, DStR 1966, 347; v. 4. 3. 1970, I R 123/68, BStBl. II 1970, 470, DStR 1970, 348) davon ausgegangen, daß eine Kapitalgesellschaft eine Privatsphäre im steuerlichen Sinne haben könne und daß Aufwendungen, die dieser Privatsphäre zuzuordnen seien, keine Betriebsausgaben seien.

Zweifel an der Richtigkeit dieser Rechtsprechung

In jüngster Zeit hat er jedoch mehrfach Zweifel an der Richtigkeit dieser Rechtsprechung geäußert (vgl. BFH-Urt. v. 4. 2. 1987, I R 58/86, BStBl. II 1988, 215, DStR 1987,

313; v. 25. 11. 1987, I R 126/85, BStBl. II 1988 220, DStR 1988, 216; v. 31. 10. 1990, I R 47/88, BStBl. II 1991, 255, DStR 1991, 278; v. 28. 11. 1991, I R 13/90, BStBl. II 1992, 359, DStR 1992, 426), ohne die Rechtsfrage abschließend zu entscheiden. Der Streitfall macht eine abschließende Prüfung der Rechtsfrage nicht erforderlich. Die genannte Rechtsprechung betrifft nur Fälle, in denen einer bestimmten Tätigkeit die Gewinnerzielungsabsicht und damit der Tatbestand der steuerlichen Einkünfteerzielung fehlt. Sie bedeutet dagegen nicht, daß die Wirtschaftsgüter einer Kapitalgesellschaft so wie bei einer natürlichen Person den sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG zugeordnet werden könnten. Wegen § 16 KStDV 1968 und § 8 Abs. 2 KStG 1977 sind alle Einkünfte einer Kapitalgesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Entsprechend sind alle Wirtschaftsgüter, die der Einkünfteerzielung dienen, Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft. Insbesondere kann ein Gesellschafter auch Wirtschaftsgüter seines Privatvermögens in das Gesellschaftsvermögen seiner Kapitalgesellschaft einlegen. Sollen die Wirtschaftsgüter im Gesellschaftsvermögen unmittelbar oder mittelbar der Einkünfteerzielung dienen, dann bilden sie dort Betriebsvermögen. Auf die Einlage finden § 6 Abs. 1 KStG 1968 und § 8 Abs. 1 KStG 1977 i.V.m. § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5 sowie § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG Anwendung. Soweit die Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen bilden, sind sie in der Steuerbilanz nach allgemeinen Grundsätzen anzusetzen.

Ansatz und Bewertung des Nachlaßvermögens und der Nachlaßverbindlichkeiten in der Steuerbilanz der KapGes

4. Folge der vom erk. Senat vertretenen Rechtsauffassung ist, daß Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter), die im Wege einer testamentarischen Erbfolge (§ 1922 BGB) auf eine Kapitalgesellschaft als Allein- oder Miterbin (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977) übergehen, in deren Steuerbilanz (ggf. anteilig) nach Einlagegrundsätzen auszuweisen sind. Entsprechendes gilt für Verbindlichkeiten (Schulden), die als Teil des Nachlasses oder aus Anlaß des Erbanfalls in der Person der Kapitalgesellschaft entstehen. Sie sind in der Steuerbilanz (ggf. anteilig) zu passivieren. Die Einlage von Nachlaßvermögen als Folge der Erbschaft vollzieht sich bei der Kapitalgesellschaft grundsätzlich unentgeltlich (vgl. BFH-Urt. v. 27. 7 1988, I R 147/83, BStBl. II 1989, 271). Die auf die Kapitalgesellschaft übergehenden Schulden und die aus Anlaß des Erbanfalls entstehenden Verbindlichkeiten stellen keine Anschaffungskosten für das erworbene Aktivvermögen dar. Der unentgeltliche Erwerb hat auf die Bilanzierung der erworbenen Wirtschaftsgüter durch die Kapitalgesellschaft in deren Steuerbilanz unterschiedliche Auswirkungen. Soweit die Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter (ggf. anteilig) erbt, die beim Erblasser zu dessen Privatvermögen zählten, sind dieselben in der Steuerbilanz der Kapitalgesellschaft mit ihrem Teilwert anzusetzen. Es sind §§ 6 Abs. 1 KStG 1968, 8 Abs. 1 KStG 1977 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 und § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG analog anzuwenden (BFH-Urt. v. 28. 2. 1956, I 92/54 U, BStBl. III 1956, 154; Frotscher/Maas, § 8 Rdnr. 26). Die bei der Kapitalgesellschaft eintretende Vermögensmehrung beruht nicht auf deren

unternehmerischer Tätigkeit. Sie ist wirtschaftlich eine Zuwendung des Gesellschafters (Erblassers), auf die die steuerlichen Grundsätze einer Einlage entsprechende Anwendung finden (§ 6 Abs. 1 KStG 1968, § 8 Abs. 1 KStG 1977i.VV.m. § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5, § 5 Abs. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Die mit dem Erbfall verbundenen Nachlaßschulden sowie die durch den Erbanfall entstehenden Verbindlichkeiten mindern die Höhe der Einlage. Sie sind deshalb ebenfalls erfolgsneutral zu Lasten der Einlage (Eigenkapital) in die Steuerbilanz einzusetzen. Erbt dagegen die Kapitalgesellschaft Betriebsvermögen des Erblassers, so ist § 7 Abs. 1 EStDV anzuwenden, wenn der Betrieb als solcher auf die oder den Erben übergeht und keine Gewinnrealisation zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers anzunehmen ist. Ist der Nachlaß überschuldet und schlägt die Kapitalgesellschaft die Erbschaft nicht aus, so kann eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG 1968 bzw. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1977 anzunehmen sein. Setzt die Kapitalgesellschaft sich wegen des Nachlaßvermögens mit anderen Mit-erben auseinander, so finden die Grundsätze entsprechende Anwendung, die der Große Senat des BFH in seinem Beschl. v. 5. 7. 1990, GrS 2/89 (BStBl. II 1990, 837, DStR 1990, 662) entwickelt hat.

5. Demnach sind alle Wirtschaftsgüter, die gem. § 1922 BGB auf die Klin. übergingen, gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977 anteilig mit den unter 4. genannten Werten in der Steuerbilanz der Klin. für die Zeit nach dem Tod des H anzusetzen. Nachlaßschulden und andere Verbindlichkeiten, die allein durch den Erbanfall in der Person der Klin. entstanden, sind zu Lasten der Einlage erfolgsneutral in der Steuerbilanz der Klin. anteilig zu passivieren. Soweit einzelne Verbindlichkeiten durch den Vertrag v. 2. 4. 1976 entfallen sein sollten, sind die gebildeten Passivposten aufzulösen. Aufwendungen und Verbindlichkeiten, die erst nach dem Erbfall entstanden, sind entweder sofort abziehbare Betriebsausgaben oder aber Anschaffungskosten für die von N (anteilig) übertragenen Vermögensgegenstände (Wirtschaftsgüter). Entsprechend ist z.B. die der N lt. Testament versprochene Rente von der Klin. in deren Steuerbilanz zum Zeitpunkt des Erbanfalls erfolgsneutral zu passivieren. Sollte das Rentenversprechen sich in dem Vertrag vom 2. 4. 1976 nicht fortgesetzt haben, ist die zuvor gebildete Rückstellung aufzulösen. An ihre Stelle tritt ggf. das neue Rentenversprechen gegenüber N, für das im einzelnen zu ermitteln ist, ob es im Rahmen einer Realteilung des Nachlasses oder wegen des Ausscheidens eines lästigen Gesellschafters oder als Entgelt für die Anschaffung von Nachlaß- und anderen Vermögensgegenständen gewährt wurde. Die Testamentsvollstreckerkosten sind ebenfalls eine die Einlage mindernde Verbindlichkeit, so weit sie in der Form der Konstituierungsgebühr bereits mit dem Erbfall entstanden. Für die von der Klin. durch Vertrag v. 2. 4. 1976 übernommenen Verbindlichkeiten ist zu prüfen, ob sie als Anschaffungskosten, als Aufwendungen für das Ausscheiden eines lästigen Gesellschafters oder als Zahlungen im Rahmen einer Realteilung des Nachlasses zu behandeln sind.

BFH: Kapitalgesellschaft als Erbin ihres Gesellschafters: geerbtes Vermögen wird Betriebsvermögen - Ansatz und Bewertung nach Einlagegrundsätzen(DStR 1993, 1219)¹²²¹

Anmerkung:

Das Urteil bestätigt die schon in den Urteilen vom 31. 10. 1990, I R 47/88, BStBl. II 1991, 255, DStR 1991, 278 und v. 28. 11. 1991, I R 13/90, BStBl. II 1992, 359, DStR 1992, 426 erkennbare Tendenz des I. Senats, sich von der bisherigen Rechtsprechung zur Privatsphäre einer Kapitalgesellschaft zu lösen. Der BFH hat diesen Schritt zwar auch im neuen Urteil noch nicht endgültig vollzogen. Immerhin wurde für den bisher der "Privatsphäre" zugeordneten Erbanfall vom Gesellschafter eine Lösung nach Einlagegrundsätzen gefunden. Dieser Weg war im Streitfall verhältnismäßig leicht und ohne völlige Aufgabe der "Privatsphäre" gangbar, da der angefallene Nachlaß von einem bisherigen Gesellschafter stammte. Unklar bleibt allerdings, wie der BFH einen Erbanfall oder eine Schenkung von einem Nichtgesellschafter beurteilen würde. Die Behandlung eines Vermögensanfalls von Nichtgesellschaftern als Einlage ist mit dem gültigen Einlagebegriff kaum vereinbar. Sie wäre allenfalls über eine analoge Erweiterung dieses Begriffs möglich.

DB

Parallelfundstellen:

Entscheidungen: BeckRS 1993, 22010650 ◊ Mössner 9316486 (Ls.) ◊ LSK 1993, 390267 (Ls.)

Weitere Fundstellen: BFH/NV 1993, 64 ◊ BFHE 171, 185 ◊ BStBl. II 1993, 799 ◊ DB 1993, 1751 ◊ FR 1993, 645

1.1.4 Grundsätzliche Ertragsteuerfolgen der Entstrickung bei Mitunternehmerschaften

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen bedeutet eine Umwidmung der Nutzung des Wirtschaftsgutes hin zu einem betriebsfremden Zweck, so dass eine Entnahme des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen vorliegt, die mit dem Teilwert (§ 6 Absatz 1 Nr. 4 EStG) zu bewerten ist. Soweit ein steuerlicher Gewinn (Teilwert abzgl. Buchwert) vorliegt, werden stillen Reserven realisiert. Ein Fall der tarifbegünstigten Betriebsaufgabe (§ 16 Absatz 3 Satz 1 EStG) liegt dann vor, wenn die übertragenen Einzelwirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

Einzig für den Fall, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird, gilt als Ausnahme von dem Grundsatz der Realisierung der stillen Reserven bei der schenkweisen Übertragung Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 EStG, bei der die stillen Reserven auf den Empfänger übertragen werden.

Dabei ist die Unterscheidung zwischen dem zivilrechtlichen Begriff des Gesellschaftsanteils an der Personengesellschaft und dem steuerrechtlichen Begriff des Mitunternehmeranteils, der den Gesellschaftsanteil und das wesentliche Sonderbetriebsvermögen umfasst, zu beachten.

Wesentliches Sonderbetriebsvermögen ist insbesondere der Anteil an einer Betriebskapitalgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, allerdings auch der Anteil an der Komplementär-GmbH einer gewerblichen GmbH & Co. KG, dies jedoch nur dann, wenn der Kommanditist zu 100 % an der Besitzgesellschaft beteiligt ist (OFD Rheinland, Verfügung vom 23.03.2011 S 2242 - 25 - St 111).

Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

Bei der Übertragung eines Gesellschaftsanteils an einer Personengesellschaft, bei der der Übertragende Sonderbetriebsvermögen hat, sind vier verschiedene Gestaltungen der Zuwendung denkbar:

- die isolierte Zuwendung des Gesellschaftsanteils bei vollständiger Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen (Option 1);
- die isolierte Zuwendung des Gesellschaftsanteils bei teilweiser Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen (Option 2);
- die isolierte Zuwendung des Sonderbetriebsvermögens (Option 3) und
- die Zuwendung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen (Option 4).

Option 1

Erhält der Empfänger lediglich den Geschäftsanteil, behält der Übergeber jedoch das gesamte wesentliche Sonderbetriebsvermögen zurück, so führt die Trennung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils durch den Übergeber, der sodann alle stillen Reserven im Gesamthandsvermögen (anteilig) und im Sonderbetriebsvermögen zu versteuern hat (§ 16 Absatz 3 Satz 1 EStG). Der Aufgabegewinn ist nach § 34 EStG tarifbegünstigt. Der Vorgang unterliegt nicht der Gewerbesteuer.

Behält der Übergeber jedoch kein wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurück, liegt keine Betriebsaufgabe vor. Der Übergeber erzielt einen laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe des Unterschiedsbetrags von Teilwert der entnommenen

Wirtschaftsgüter und Buchwert der entnommenen Wirtschaftsgüter (§ 6 Absatz 1 Nr. 4 EStG). Der Gewinn ist nicht tarifbegünstigt und unterfällt der Gewerbesteuer.

Option 2

Bei der isolierten Zuwendung des Gesellschaftsanteils unter teilweiser Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens ergibt sich kein Unterschied zu Option 1 - ob ein begünstigter Aufgabegewinn oder ein laufender Gewinn erzielt wird, hängt davon ab, ob das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen wesentlich ist.

Option 3

Überträgt der Übergeber lediglich das Sonderbetriebsvermögen, gibt er seinen Mitunternehmeranteil auf (§ 16 Absatz 3 Satz 1 EStG), und er hat die auf ihn entfallenden stillen Reserven im Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen zu versteuern.

Wird unwesentliches Sonderbetriebsvermögen übertragen, so handelt es sich - wie in Option 1 und 2 - um eine Entnahme, die mit dem Teilwert zu bewerten ist. Der dabei entstehende Gewinn ist ein laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb und nicht tarifbegünstigt. Die Entnahme unterliegt der Gewerbesteuer.

Option 4

Erhält der Begünstigte sowohl den Gesellschaftsanteil als auch das Sonderbetriebsvermögen, so führt dies beim Übergeber zur Betriebsaufgabe und zur Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven im Gesamthandsvermögen (anteilig) und im Sonderbetriebsvermögen, die tariflich begünstigt ist (§ 34 EStG) und nicht der Gewerbesteuer unterfällt.

Allerdings ist nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG eine Buchwertfortführung möglich, wenn der Gesellschaftsanteil und das Sonderbetriebsvermögen vollständig übertragen werden.

Die Fortführung von Buchwerten ist auch dann möglich, wenn der Übergeber sich das Sonderbetriebsvermögen (gleich ob es sich um wesentliches oder unwesentliches handelt) zurückbehält, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- der Zuwendende bleibt Mitunternehmer;
- die zurück behaltenen Wirtschaftsgüter bleiben Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft und
- der Zuwendungsempfänger hält den übernommenen Mitunternehmeranteil mindestens fünf Jahre.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kommt es zur Übertragung der stillen Reserven auf den Zuwendungsempfänger.

Zwingend muss der Zuwendende Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft bleiben, dazu reicht es nicht aus, dass er ein variables Kapitalkonto bei der Gesellschaft besitzt

(FG München vom 22. 10. 2010, 4 K 1790/10 (BeckRS 2011, 94190, EFG 2011, 571; n. rkr.; Az. BFH: II B 157/10).

Auseinanderfallen von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen

In Fällen der Vermögensnachfolge, bei denen Betriebsvermögen übertragen wird, besteht die Gefahr der steuerlichen Entstrickung, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung entfallen oder wenn das Sonderbetriebsvermögen und der Gesellschaftsanteil unterschiedlichen Empfängern zugewendet werden, was insbesondere bei qualifizierten Nachfolgeklauseln droht.

Auch eine fehlerhafte Beratung kann zum Auseinanderfallen des Mitunternehmeranteils führen. Bei der Nachfolgeplanung sind daher insbesondere folgende Gestaltungen zu verhindern:

- die isolierte Übertragung von wesentlichem oder nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen;
- die gleichzeitige Zuwendung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen an verschiedene Empfänger;
- die Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen durch Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen.

Ein Fall, der zu ertragsteuerlichen Entstrickung führen kann, ist insbesondere die qualifizierte Nachfolgeklausel in Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften.

Durch eine qualifizierte Nachfolgeklausel soll eine von der (gesetzlichen) Erbfolge abweichende Nachfolge in die Beteiligung erreicht werden. Eine solche Klausel ist in Gesellschaftsverträgen häufig vorhanden, da für die GbR das Gesetz die Auflösung der Gesellschaft als Folge des Todes eines Gesellschafters vorsieht, soweit nicht ein anderes vereinbart ist (§ 727 BGB). Für die OHG und KG ist eine Fortsetzung unter den übrigen Gesellschaftern vorgesehen (§§ 161 Abs. 2, 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 HGB), wobei gem. § 177 HGB im Fall des Todes eines Kommanditisten einer KG die Gesellschaft mit seinen Erben fortgesetzt wird.

Regelmäßig ist die Fortsetzung der Gesellschaft für das Versterben eines Gesellschafters gewollt und daher wird im Gesellschaftsvertrag eine Fortsetzung vereinbart, d.h. die Beteiligung an der Gesellschaft wird durch den Gesellschaftsvertrag vererblich gestellt.

Dies kann durch eine einfache oder eine qualifizierte Nachfolgeklausel erfolgen. Bei einfachen Nachfolgeklauseln rücken die Erben automatisch in die Stellung des verstorbenen Gesellschafters ein. Qualifizierte Nachfolgeklauseln hingegen bewirken eine von der Erbfolge abweichende gesellschaftsrechtliche Nachfolge. Durch die Klausel wird im Gesellschaftsrecht ein Personenkreis bestimmt, der die Nachfolge in die Stellung

als Gesellschafter antreten kann. Diese Nachfolge tritt jedoch nur dann ein, wenn die im Gesellschaftsvertrag bestimmte Person auch Erbe des Gesellschafters wird.

Erben, die nicht dem bestimmten Personenkreis angehören werden nicht Gesellschafter, es tritt also eine Sonderrechtsnachfolge ein. Den nicht-berechtigten Erben steht lediglich ein erbrechtlicher Ausgleichsanspruch zu.

Einkommensteuerrechtlich ergeben sich dann Besonderheiten, wenn es zu einer Übertragung von Gesellschaftsanteil und wesentlichem Sonderbetriebsvermögen auf verschiedene Personen kommt. Dann liegt im Übergang des Gesellschaftsanteils nicht die Übertragung des Anteils an einer Mitunternehmerschaft, so dass die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht vorliegen. Es kommt zu einer Entnahme durch den Erblasser und zu einer Versteuerung der stillen Reserven.

Die Rechtsprechung behandelt qualifizierte Nachfolgeklauseln in Gesellschaftsverträgen als einen Unterfall der Teilungsanordnung. Sie geht davon aus, dass der Anteil an der Personengesellschaft zunächst auf die Erbengemeinschaft übergeht und dann an die zur Nachfolge berufene Person übergeht, mithin also ein Durchgangserwerb vorliegt. Demnach werden die Miterben zunächst so behandelt, als hätten sie entsprechend ihrer Quote einen Anteil an der Gesellschaftsbeteiligung erhalten; diejenigen Erben, die jedoch nicht zum Unternehmensnachfolger bestimmt sind, können die Steuerbegünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG nicht in Anspruch nehmen, diese steht alleine dem Unternehmensnachfolger zu.

Zur Vermeidung der steuerlichen Folgen empfiehlt es sich entweder den Unternehmensnachfolger als Alleinerben einzusetzen und das steuerliche Privatvermögen durch Vermächtnisse zu verteilen oder eine vorbereitende Nachlassstrukturierung vorzunehmen.

Häufig wird erstere Lösung nicht erwünscht sein, so dass insbesondere die Nachlassstrukturierung von Bedeutung ist. Sie kann z.B. in der Weise vorgenommen werden, dass Sonderbetriebsvermögen in ein Betriebsvermögen eingebunden wird.

Dies kann einerseits dadurch erreicht werden, dass eine Einbringung des Sonderbetriebsvermögens in das gesamthaushaltsmäßig gebundene Vermögen einer betrieblich tätigen Personengesellschaft vorgenommen wird oder dadurch, dass das Sonderbetriebsvermögen und der Gesellschaftsanteil in eine GmbH & Co. KG eingebracht wird. Dabei erfolgt eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 3 EStG bzw. § 24 UmwStG.

In Folge einer solchen Gestaltung besteht der Mitunternehmeranteil nur noch aus dem Gesellschaftsanteil, der dem Unternehmensnachfolger nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten übertragen werden kann.

Eine andere Gestaltungsmöglichkeit ist die Verselbständigung des Sonderbetriebsvermögens durch Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), die nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu Buchwerten erfolgt.

Ist das bisherige Sonderbetriebsvermögen verselbständigt, kann eine Übertragung an verschiedene Personen ohne die Gefahr der Aufdeckung stiller Reserven erfolgen.

Erfolgt die Verselbständigung des Sonderbetriebsvermögens und die Übertragung des Gesellschaftsanteils jedoch in engem zeitlichen Zusammenhang, droht jedoch die Bewertung als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) nach der Gesamtplanrechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁵.

1.1.5 BFH v. 20.9.2018 IV R 39/11³: Zum Zeitpunkt der Einräumung einer Mitunternehmerstellung

Das FG Köln⁴ hat in einem Fall, in welchem der schenkweise zugewandte Kommanditanteil im Außenverhältnis erst mit Eintragung im Handelsregister auf den Beschenkten übergehen sollte, jedoch vorausgegangen das Betriebsgrundstück bereits an einem früheren Stichtag in das Vermögen des Beschenkten überging, die Betriebsvermögensverschonung für das Betriebsgrundstück versagt.

Aus der neueren Rechtsprechung des IV. Senats ergibt sich nunmehr jedoch, dass bereits vor der formalen zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft die steuerrechtliche Mitunternehmerstellung zuzurechnen ist, wenn der Erwerber eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann.

In diesen Fällen kommt es auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an. Dies kann durch Festlegung des einheitlichen Stichtags für den Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten gestaltet werden.

Die Entscheidung ist auch für § 6 Abs. 3 EStG wichtig, da die Buchwertfortführung den Übergang des Mitunternehmeranteils fordert. Sie kann vermutlich auch Einfluss auf die Entscheidung im Revisionsverfahren vor dem II. Senat des zu dem Urteil des FG Köln haben.

³ BStBl. II 2019, 131, DStR 2018, 2689.

⁴ FG Köln v. 29.6.2017 7 K 1654/16, ZEV 2017, 535 mAnn Wälzholz, Az. BFH: II R 38/17.

1.1.6 Grundfragen zu § 6 Abs. 3 EStG (und § 6 Abs. 5 EStG)

1.1.6.1 BFH v. 2. 8. 2012 IV R 41/11⁵

Sachverhalt:

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, betreibt ein Speditions- und Transportunternehmen. Alleineigentümer des mit einer Tankstelle und einem Verwaltungsgebäude bebauten, an die Klägerin für deren Betrieb verpachteten Grundstücks X-Straße war ab dem 01.01.1996 F. Aufgrund des Gesellschaftsvertrags war F mit einer Hafteinlage von 199 500 DM bzw. 103 000 € auch Kommanditist der Klägerin sowie alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH.

Mit Wirkung zum 01.10.2002 übertrug F im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Zurückbehaltung des vorgenannten Grundstücks seinen Kommanditanteil zum Buchwert unentgeltlich auf seine Tochter Z, wobei diese zunächst einen Anteil von 20 % treuhänderisch für F halten sollte; ihm sollte auch ein Ergebnisanteil in dieser Höhe zustehen. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass F gleichfalls mit Wirkung zum 01.10.2002 auch seinen Anteil an der Komplementär-GmbH unentgeltlich an Z übertragen hat; mit diesem Geschäftsanteil gingen alle damit verbundenen Rechte und Ansprüche, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, auf Z über.

Das zurückbehaltene Grundstück übertrug F am 19.12.2002 zum Buchwert auf die von ihm am 27.09.2002 neu gegründete I-KG, die den Pachtvertrag mit der Klägerin fortsetzte. Alleiniger Kommanditist der I-KG ist F.

Gleichfalls am 19.12.2002 wurde das Treuhandverhältnis bezüglich des Kommanditannteils von 20 % beendet.

Eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung vertrat u.a. die Ansicht, dass der Kommanditanteil des F nicht zum Buchwert habe, an Z übertragen werden dürfen, weil das als Sonderbetriebsvermögen des F bei der Klägerin bilanzierte Grundstück nicht an Z mitübertragen, sondern zum Buchwert in das Betriebsvermögen der I-KG übertragen worden sei. Da nicht der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen worden sei, seien die im übertragenen Kommanditanteil enthaltenen stillen Reserven in Höhe von 100.000 € aufzudecken, als laufender Gewinn zu versteuern und dem F als buchtechnische Entnahme sowie der Z als buchtechnische Einlage zuzurechnen.

Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Mit ihrer Revision beanstandete die Klägerin, die u.a. von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 03.03.2005⁶ vertretene Auffassung, dass eine Buchwertfortführung

⁵ BFH/NV 2012, 2053.

⁶ IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl. I 2005, 458.

nach § 6 Abs. 3 EStG nicht zulässig sei, wenn die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft unentgeltlich übertragen werde, nachdem in engem zeitlichem Zusammenhang funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG ausgegliedert worden sei. Diese Rechtsansicht beruhe auf Vorstellungen, die an die sog. Gesamtplanrechtsprechung anknüpfen, welche aber nur im Rahmen des § 16 EStG für die Frage der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG relevant sei.

Das BMF trat dem Verfahren bei wegen der Frage, ob und inwieweit der Streitfall Anlass bietet, die in Rz. 6 und 7 des BMF-Schreiben vom 03.03.2005⁷ getroffenen Aussagen in Frage zu stellen.

Entscheidung des BFH:

Der BFH gab der Revision statt.

Hier ein Ausschnitt aus den Entscheidungsgründen des BFH:

- Die streitbefangenen Übertragungen würdige der Senat dahin, dass (a) zunächst ein Teilmitunternehmeranteil in Gestalt von 80 % der Kommanditanteile einschließlich der gesamten zum Sonderbetriebsvermögen des F gehörenden Anteile an der Komplementär-GmbH und sodann, mit Aufhebung der Treuhandvereinbarung, (b) die verbliebenen Kommanditanteile von 20 % auf Z übertragen worden seien. Zeitgleich mit der letztgenannten Anteilsübertragung sei das bis dahin zum Sonderbetriebsvermögen des F gehörende Grundstück auf die I-KG übertragen worden.

Die erste Übertragung sei als Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG anzusehen und habe die Fortführung der Buchwerte zur Folge. Die spätere Übertragung des verbliebenen Gesellschaftsanteils erfülle nach Auffassung des Senats ungeachtet der gleichzeitig zum Buchwert stattfindenden Übertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG und führe deshalb ebenfalls nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.

- Werde der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sei bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Mitunternehmers für die übertragenen Wirtschaftsgüter bzw. Anteile an Wirtschaftsgütern der Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Der Rechtsnachfolger sei nach § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG an diese Werte gebunden.

⁷ a.a.O. (Fußn. 6).

Anteil eines Mitunternehmers i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG sei der ganze Mitunternehmeranteil, der sich aus dem Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie dem funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens des Mitunternehmers zusammensetze⁸. Zum Buchwert finde eine Anteilsübertragung demnach grundsätzlich nur dann statt, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger übertragen werde.

Maßgebend dafür sei allerdings das Betriebsvermögen, das am Tag der Übertragung existiere. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert worden seien, seien nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Ebenso sei für den Bestand des Gesellschaftsvermögens auf den Zeitpunkt der Übertragung abzustellen. Inwieweit im Zusammenhang mit einer vorherigen Entnahme oder Veräußerung stille Reserven aufgedeckt worden seien, sei ohne Bedeutung.

Werde funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an einen Dritten veräußert oder übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers überführt, lägen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für eine Fortführung der Buchwerte grundsätzlich nicht vor.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sei der Fall, dass die Übertragung auf den Dritten oder die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert stattfinde. Die Privilegierungen nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG stünden nach dem Wortlaut des Gesetzes gleichberechtigt nebeneinander. Ein Rangverhältnis sei weder ausdrücklich geregelt, noch lasse es sich im Wege der Auslegung bestimmen. Soweit die Finanzverwaltung der Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG Vorrang einräume, mit der Folge, dass dann die unentgeltliche Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils zur vollen Aufdeckung der darin liegenden stillen Reserven führe, werde eine Rechtsgrundlage nicht genannt; sie sei nach Auffassung des Senats auch nicht gegeben.

- Unter der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG sei die Übertragung eines Bruchteils der Anteile des Gesellschaftsvermögens auf den Rechtsnachfolger zu verstehen.

⁸ BFH v. 22.09.2011 IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10, unter II.1.a (2), m.w.N.

Damit verbunden werden könne auch die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Mitunternehmers auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil.

Notwendig sei die Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen indessen nicht. Dies folge aus der Regelung in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG aus, der der Senat entnehme, dass der Gesetzgeber die Buchwertfortführung bei anteiliger Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen zwar zulassen, allerdings mit einer den Rechtsnachfolger bindenden Behaltefrist versehen wolle.

Werde Sonderbetriebsvermögen mitübertragen, nehme an der Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG das gesamte auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil übertragene Sonderbetriebsvermögen teil. In welchem zahlenmäßigen Verhältnis es zu dem Bruchteil des übertragenen Gesellschaftsvermögens stehe, sei ohne Bedeutung.

- Für die erste Übertragung folge daraus:

Die (erste) Übertragung von 80 % der Gesellschaftsanteile unter Zurückbehaltung des zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Grundstücks und unter Mitübertragung der gesamten zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Anteile an der Komplementär-GmbH habe nicht zur Aufdeckung stiller Reserven geführt.

Nachdem F über den 01.10.2002 zu 20 % seiner ursprünglichen Gesellschaftsanteile an der Klägerin beteiligt war, habe das Grundstück X-Straße weiterhin zum Sonderbetriebsvermögen des F und damit zum „Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft“ gezählt⁹. Dabei könne dahingestellt bleiben, ob der Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG („Wirtschaftsgüter ... nicht überträgt“) im Sinne einer wertbezogenen oder einer gegenständlichen (wirtschaftsgutbezogenen) Betrachtung auszulegen sei.

Dass F mit der (zweiten) Übertragung der restlichen 20 % der Gesellschaftsanteile an Z als Gesellschafter der Klägerin ausgeschieden sei und damit das Grundstück X-Straße schon ungeachtet dessen gleichzeitiger Übertragung an die I-KG nicht mehr zum Betriebsvermögen „derselben“ Mitunternehmerschaft gehört habe, stehe einer Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG auf die zum 01.10.2002 erfolgte Anteilsübertragung nicht entgegen. Dass die in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vorausgesetzte Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft mit der Beendigung des Treuhandverhältnisses am 19.12.2002 nicht mehr gegeben gewesen sei, habe lediglich zur Folge gehabt,

⁹ Vgl. z.B. BFH v. 17.12.2008 IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371, unter II.2.a, m.w.N..

dass anlässlich der (weiteren) Anteilsübertragung am 19.12.2002 neu zu beurteilen sei, ob und inwieweit stille Reserven aufzudecken seien.

Gleichtes gelte, soweit § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG eine Behaltefrist für das Halten des übernommenen Mitunternehmeranteils durch den Rechtsnachfolger bestimme. Bis zur unentgeltlichen Übertragung des bei F verbliebenen Teils des ursprünglichen Mitunternehmeranteils am 19.12.2002, sei der bereits von Z als Rechtsnachfolgerin übernommene Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils - wie in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vorausgesetzt - nicht veräußert oder aufgegeben worden. Der Senat gehe davon aus, dass die Frist spätestens dann ende, wenn dem Rechtsnachfolger in den Teilanteil auch der restliche Bruchteil des Anteils am Gesellschaftsvermögen übertragen wird.

Der (alleinigen) Anwendung des § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG auf die zum 01.10.2002 erfolgte Übertragung von 80 % der Gesellschaftsanteile des F stehe nicht entgegen, dass F als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zu diesem Zeitpunkt seinen Anteil an dieser Gesellschaft nicht nur - entsprechend dem übertragenen Teil seines Kommanditanteils - zu 80 %, sondern überquotal zu 100 % unentgeltlich an Z übertragen habe.

Da der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen umfasse, unterfalle auch die anteilige Übertragung des Sonderbetriebsvermögens dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG¹⁰. Die alleinige Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH führe regelmäßig zu aktivem Sonderbetriebsvermögen II¹¹. Der erkennende Senat gehe deshalb davon aus, dass auch die Beteiligung des F an der Komplementär-GmbH der Klägerin zu dessen Sonderbetriebsvermögen gezählt habe.

Auch die überquotale (Mit-)Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sei allein nach § 6 Abs. 3 EStG zu beurteilen. Es sei umstritten, ob auch insoweit § 6 Abs. 3 EStG zur Anwendung gelange¹² oder ob bei überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen anlässlich der Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen der Vorgang in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens und eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des

¹⁰ BFH v. 22.09.2011 IV R 33/08, a.a.O. (Fußn. 8), unter II.1.a (2), m.w.N.

¹¹ Vgl. BFH v. 17.12.2008 IV R 65/07, a.a.O. (Fußn. 9), unter II.2.a bb, m.w.N.

¹² Vgl. z.B. Wendt, FR 2005, 468, 474, m.w.N.

Sonderbetriebsvermögens aufzuteilen sei¹³. Nach Auffassung des erkennenden Senats falle indes auch der überquotale Teil des Sonderbetriebsvermögens in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG. Dies folge aus einer teleologischen Auslegung von Satz 2 der Vorschrift. Dieser Regelung liege ersichtlich in Anknüpfung an die bisherige Rechtsprechung die Vorstellung zugrunde, zu einer anteiligen (quotalen) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen anzuhalten. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG seien deshalb (nur) erfüllt, wenn nicht mindestens ein Anteil am Sonderbetriebsvermögen übertragen werde, der dem Anteil des übertragenen Teilanteils am gesamten Mitunternehmeranteil des Übertragenden entspreche. Nach Sinn und Zweck der Vorschrift könne dieser Anteil nur wertmäßig und nicht gegenständlich (wirtschaftsgutbezogen) verstanden werden. Darüber hinaus stehe einer Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG auf einen überquotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens aber auch entgegen, dass dieser Vorgang in Verbindung mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils zu sehen sei und es deshalb nicht um die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gehe, sondern um die Übertragung von Sachgesamtheiten. Ob anlässlich der Übertragung von Sachgesamtheiten stillle Reserven aufzudecken sind, sei nicht nach § 6 Abs. 5 EStG, sondern nach Abs. 3 der Vorschrift zu entscheiden.

Für die Anteilsübertragung zum 01.10.2002 gehe der erkennende Senat davon aus, dass trotz der gleichzeitigen überquotalen Mitübertragung eines Einzelwirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens II (Anteil an Komplementär-GmbH) im Streitfall die Vorschrift des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG anzuwenden sei. Zwar folge aus den vorgenannten Erwägungen auch, dass es bei einer überquotalen (Mit-)Übertragung von Sonderbetriebsvermögen der Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG mit der Folge des Laufs der dort genannten Behaltefrist nicht bedürfe, sondern dass § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG unmittelbar zur Anwendung gelange. Bei der erwähnten wertbezogenen Betrachtung seien die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG jedoch nur dann nicht erfüllt, wenn der Gesamtwert der übertragenen Wirtschaftsgüter den Wert des gesamten quotal mit zu übertragenden Sonderbetriebsvermögens abdecke. Im Streitfall sei jedoch nicht sonst ersichtlich, dass trotz überquotaler Übertragung des Anteils an der Komplementär-GmbH der Wert der zum 01.10.2002 mitübertragenen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens des F 80 % des gesamten Sonderbetriebsvermögens des F überschritten hätte.

¹³ So BMF-Schreiben vom 03.03. 2005, a.a.O. (Fußn. 6), Rz. 16; vgl. auch Stein, DB 2012, 1529, m.w.N.

- Für die zweite Übertragung folge daraus:
 Auch für die am 19.10.2002 übertragenen verbliebenen Gesellschaftsanteile von 20 % sei nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG der Buchwert fortzuführen. Nach der seit dem Veranlagungszeitraum 2001 gültigen Gesetzeslage scheide die Aufdeckung der stillen Reserven, die in den durch einen unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil verkörperten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern ruhten, und deren Zurechnung zum laufenden Gewinn auch dann aus, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens in engem zeitlichem Zusammenhang vor oder spätestens zugleich mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils in ein anderes Betriebsvermögen (mit Rechtsträgerwechsel) übertragen worden sei und wenn dabei die Voraussetzungen des Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 5 EStG vorlägen.
 Ihrem Wortlaut nach könnten § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG unabhängig voneinander und damit auch gleichzeitig - jeweils mit der Rechtsfolge der Buchwertfortführung - zur Anwendung gelangen. Sowohl § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG als auch § 6 Abs. 5 EStG sähen jeweils zwingend Buchwerttransfers vor. Werde - wie hier am 19.12.2002 - der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so seien nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Handele es sich indes - was der erkennende Senat bereits in seinem Urteil vom 06.05.2010¹⁴ hervorgehoben habe - bei den Regelungen in § 6 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 3 EStG um zwei in ihrer zwingenden, kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen zulassenden Anordnung von Rechtsfolgen gleich lautende (übereinstimmende) Gesetzesbefehle, die sich logisch nicht widersprechen, so seien diese bei gleichzeitigem Vorliegen der jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen grundsätzlich auch nebeneinander zu befolgen. Dies bedeute, dass nach dem Gesetzeswortlaut auch gleichzeitige Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG möglich seien.
 Die in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG verfolgten Gesetzeszwecke seien auch dann miteinander vereinbar, wenn die Beteiligten von Übertragungsvorgängen in zeitlichem Zusammenhang sowohl die Rechtsnachfolge des bisherigen Betriebsinhabers als auch Umstrukturierungen beabsichtigten. Komme es insoweit zu einer Konkurrenz (einem Nebeneinander) zweier mit Blick auf ihre

¹⁴ IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261, unter II.2.c cc der Gründe.

Rechtsfolgen übereinstimmender Gesetzesbefehle¹⁵, so bedürfe es deshalb regelmäßig keiner teleologischen Reduktion einer oder beider miteinander konkurrierender Rechtsnormen. Auch der Normzweck schließe es demnach grundsätzlich nicht aus, dass auch gleichzeitige Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG möglich seien. Soweit durch die parallele Anwendung beider Vorschriften missbräuchliche Gestaltungen zu besorgen sein könnten, werde dem durch die Regelung von sog. Sperrfristen in beiden Vorschriften vorgebeugt (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG).

Eine einschränkende Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG komme bei (allen) Übertragungsvorgängen i.S. dieser Norm nur dann in Betracht, wenn die wirtschaftliche Lebensfähigkeit der entsprechenden Sachgesamtheit und damit die Einkünftezielung des betreffenden Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft durch Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern in einer Weise berührt würde, dass es wirtschaftlich zu einer Zerschlagung des Betriebs und damit im Ergebnis zu einer Betriebsaufgabe komme. In dieser Situation werde der Normzweck des § 6 Abs. 3 EStG, die Existenz der übertragenen Sachgesamtheit als Wirtschaftseinheit zu sichern, verfehlt. Allein der Umstand, dass ein bislang funktional wesentliches Wirtschaftsgut aus dem Betrieb ausscheide, ohne dass es diesem künftig auf veränderter Rechtsgrundlage (z.B. Miete oder Pacht) weiter zum Wirtschaften zur Verfügung stehe, rechtfertige hingegen noch nicht zwingend die Annahme, dass künftig keine funktionsfähige Sachgesamtheit mehr bestehe. Vielmehr könne dies sogar umgekehrt den Schluss rechtfertigen, dass das betreffende Wirtschaftsgut für die Funktionsfähigkeit der Sachgesamtheit - wie etwa bei einem im Rahmen der Generationennachfolge hinsichtlich des Unternehmenszwecks neu ausgerichteten Betrieb - nicht mehr von wesentlicher Bedeutung sei.

Offen bleiben könne im Streitfall, ob die vorgenannten Grundsätze für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht nur im Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG Geltung beanspruchen, sondern auch bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen oder bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern zur Anwendung gelangen könnten, also bei Vorgängen, in denen es sogar zur Aufdeckung der durch das entsprechende Wirtschaftsgut verkörperten stillen Reserven komme.

¹⁵ Vgl. BFH v. 06.05.2010 IV R 52/08, a.a.O. (Fußn. 14), unter II.1.c cc der Gründe.

1.1.6.2 BFH v. 12. 5. 2016 IV R 12/15¹⁶

Kein Wegfall des Buchwertprivilegs einer Teilmitunternehmeranteilsübertragung trotz späterer Ausgliederung eines zunächst zurückbehaltenen Wirtschaftsguts:

Sachverhalt:

[1] I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG ein Bauunternehmen auf dem Betriebsgrundstück ... (im Weiteren Betriebsgrundstück), welches ihr zunächst von A (Beigeladener zu 2.) vermietet worden ist. A war ursprünglich alleiniger Kommanditist der Klägerin sowie der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer deren Komplementär-GmbH. Das Betriebsgrundstück wurde in dem Sonderbetriebsvermögen des A bei der Klägerin erfasst.

[2] A übertrug mit notariellem Vertrag v. 19.12.2008 90 % seines Kommanditanteils sowie 25 % seiner Geschäftsanteile an der Komplementärin mit Wirkung zum 30.12.2008 unentgeltlich auf seinen Sohn B (Beigeladener zu 1.). Das Betriebsgrundstück wurde (teilweise) nicht mitübertragen. Die Klägerin führte die Buchwerte des Gesamthandsvermögens in Handels- und Steuerbilanz unverändert fort.

[3] Mit notariellem Vertrag v. 14.4.2011 übertrug A das Betriebsgrundstück mit Wirkung zum 1.1.2011 unentgeltlich auf die G-KG, an deren Vermögen er allein beteiligt ist.

[4] Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das FA) davon aus, dass wegen der Übertragung des Betriebsgrundstücks an die G-KG im Jahr 2011 die Übertragung des Teils des Mitunternehmeranteils (im Weiteren Teilmitunternehmeranteil) nicht gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG zum Buchwert möglich sei. Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG hänge die Buchwertfortführung davon ab, dass zurückbehaltenes (funktional wesentliches) Sonderbetriebsvermögen „weiterhin“ im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft verbleibe. In analoger Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG müsse allerdings mindestens eine Zeitspanne von drei Jahren als Verbleibenvoraussetzung angesehen werden. Diese Frist sei hier nicht gewahrt. Es liege daher im Streitjahr (2008) eine Aufgabe des Teilmitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 EStG vor. Das FA ermittelte einen Aufgabegewinn iHv ... € und erfasste diesen gemäß § 16 Abs. 1 S. 2 EStG als laufenden Gewinn. Außerdem aktivierte es in dieser Höhe Anschaffungskosten des B in einer Ergänzungsbilanz und schrieb sie auf 15 Jahre ab. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ es unter dem 26.4.2013 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid für das Streitjahr über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid).

[5] Den Einspruch, mit dem sich die Klägerin sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gegen den Ansatz eines Veräußerungsgewinns (Aufgabegewinns) wandte, wies das

¹⁶ BFH/NV 2016, 1376.

FA mit Einspruchsentscheidung v. 8.11.2013 zurück. Dabei ging es nunmehr davon aus, dass die unentgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage nur dann zum Buchwert möglich sei, wenn das zurückbehaltene Wirtschaftsgut von dem Übertragenden innerhalb einer aus § 6 Abs. 3 S. 2 EStG abzuleitenden Frist von fünf Jahren nicht aus dem Betriebsvermögen entnommen oder veräußert werde.

[6] Während des anhängigen Klageverfahrens hat das FA unter dem 28.10.2014 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 erlassen, dessen Änderungen zwischen den Beteiligten nicht in Streit stehen.

[7] Das FG hat in Unkenntnis des Änderungsbescheids mit Urteil v. 27.11.2014 den Gewinnfeststellungsbescheid v. 26.4.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung v. 8.11.2013 entsprechend dem Klagebegehren der Klägerin abgeändert. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt, dass die Voraussetzungen der Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG im Streitfall erfüllt seien. Die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils von A auf seinen Sohn B sei daher zum Buchwert erfolgt. Die Zurückbehaltung des Betriebsgrundstücks im Sonderbetriebsvermögen des A sei gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG unschädlich gewesen. Das gelte auch für die unentgeltliche Übertragung des Betriebsgrundstücks auf die G-KG im Jahr 2011, die gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG ebenfalls zum Buchwert erfolgt sei. Eine Behaltefrist für das zurückbehaltene Wirtschaftsgut sei weder dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG noch der Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 3 EStG zu entnehmen. Der Gefahr missbräuchlicher Gestaltungen habe der Gesetzgeber insoweit durch die Einführung der Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG begegnen wollen. Diese sehe aber nur eine fünfjährige Haltefrist für den Rechtsnachfolger vor.

[8] Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

[9] Im Hinblick auf den geänderten Verfahrensgegenstand (siehe dazu unter II.1.) beantragt das FA,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage gegen den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen v. 28.10.2014 abzuweisen.

[10] Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen v. 28.10.2014 dahingehend zu ändern, dass ein Gewinn aus der Übertragung des Teils des Mitunternehmeranteils iHv ... € und ein Verlust aus Ergänzungsbilanzen iHv ... € nicht berücksichtigt werden.

[11] Zur Begründung wiederholt und vertieft die Klägerin die Ausführungen des FG.

[12] Die Beigeladenen beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen v. 28.10.2014 dahingehend zu ändern, dass ein Gewinn aus der Übertragung des Teils des Mitunternehmeranteils iHv ... € und ein Verlust aus Ergänzungsbilanzen iHv ... € nicht berücksichtigt werden.

[13] Das BMF hat mit Schriftsatz v. 9.6.2015 den Beitritt zum Verfahren erklärt. Es ist wie das FA der Auffassung, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG in dem Moment entfallen seien, als A das zurückbehaltene Betriebsgrundstück in die G-KG eingebbracht habe.

[14] Einen Antrag hat das BMF nicht gestellt.

Gründe:

[15] II. Die Revision des FA ist aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet, hat in der Sache aber keinen Erfolg. Die Vorentscheidung ist aufzuheben (dazu unter 1.), der Klage gegen den zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Gewinnfeststellungsbescheid v. 28.10.2014 wird aber gemäß § 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 FGO stattgegeben (dazu unter 2.).

[16] 1. Die Vorentscheidung ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.

[17] a) Das FG hat in seinem Urteil den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2008 v. 26.4.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung v. 8.11.2013 aufgehoben, obwohl das FA während des Klageverfahrens unter dem 28.10.2014 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2008 erlassen hat. Dieser erneut geänderte Gewinnfeststellungsbescheid ist nach § 68 FGO Gegenstand des anhängigen Verfahrens geworden (vgl. Urteile des BFH v. 14.4.2011 - IV R 36/08, BFH/NV 2011, 1361 = BeckRS 2011, 95752; und v. 26.6.2014 - IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716 = BeckRS 2014, 95820). Da das FG damit über einen Gewinnfeststellungsbescheid entschieden hat, der nicht mehr Verfahrensgegenstand war, kann das Urteil keinen Bestand haben (vgl. BFH in BFH/NV 2011, 1361 = BeckRS 2011, 95752; und in BFH/NV 2014, 1716 = BeckRS 2014, 95820 mwN).

[18] b) Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl gemäß § 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 FGO in der Sache, da der Änderungsbescheid hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthält und die Sache spruchreif ist (vgl. BFH in BFH/NV 2011, 1361 = BeckRS 2011, 95752; und in BFH/NV 2014, 1716 = BeckRS 2014, 95820 mwN).

[19] 2. Der Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2008 v. 28.10.2014 wird stattgegeben.

[20] Das FG hat zutreffend entschieden, dass die unentgeltliche Übertragung des Teilmitunternehmeranteils von A auf seinen Sohn B gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zwingend zum Buchwert erfolgt und aufgrund der späteren unentgeltlichen Übertragung des zurückbehaltenen Betriebsgrundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen des A in das Gesamthandsvermögen der G-KG der Buchwertansatz nicht rückwirkend entfallen ist (vgl. BFH v. 2.8.2012 - IV R 41/11, BFHE 238, 135 = DStR 2012, 2118 Rn. 25).

[21] a) Wird der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so ist bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) der Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG). Dies gilt gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG auch bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (Teilmitunternehmeranteils).

[22] aa) Anteil eines Mitunternehmers iSd § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG ist der ganze Mitunternehmeranteil, der sich aus dem Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie dem funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers zusammensetzt (BFH in BFHE 238, 135 = DStR 2012, 2118). Zum Buchwert findet eine Anteilsübertragung demnach grundsätzlich nur dann statt, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil übertragen wird. Maßgebend dafür ist allerdings das Betriebsvermögen, das am Tag der Übertragung existiert (BFH in BFHE 238, 135 = DStR 2012, 2118).

[23] bb) Entsprechend diesen Vorgaben hat die Rechtsprechung auch für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils den Buchwertansatz nur dann zugelassen, wenn zusammen mit dem Bruchteil der Anteile des Gesellschaftsvermögens auch das vorhandene Sonderbetriebsvermögen diesem Anteil entsprechend quotal mitübertragen wird (BFH v. 24.8.2000 - IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl. II 2005, 173 = DStR 2000, 1768). In Reaktion auf diese Rechtsprechung (dazu näher unter II.2.b cc) hat der Gesetzgeber mit Einführung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858, BStBl. I 2002, 35) die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils zum Buchwert auch dann angeordnet, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.

[24] cc) Das FG und die Beteiligten sind zu Recht davon ausgegangen, dass die Übertragung der 90 % der Kommanditanteile unter Zurückbehaltung des zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Betriebsgrundstücks und der nur unterquotalen Übertragung der Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH zunächst gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 und S. 2 EStG zwingend zum Buchwert erfolgt ist. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.

Buchwertprivileg entfällt nicht rückwirkend, wenn zurückbehaltenes Sonderbetriebsvermögen später in anderes Betriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert überführt wird.

[25] b) Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass die unentgeltliche Übertragung des Betriebsgrundstücks im Jahre 2011 aus dem Sonderbetriebsvermögen des A bei der Klägerin in das Gesamthandsvermögen der G-KG den Buchwertansatz nicht rückwirkend entfallen lässt. Eine derartige Rechtsfolge lässt sich weder aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ableiten noch ist sie nach der Gesetzesystematik, nach der Gesetzgebungshistorie oder nach dem Sinn und Zweck der Regelung geboten.

Wegfall des Buchwertprivilegs in diesen Fällen lässt sich weder Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG entnehmen, ...

[26] aa) Der Senat kann FA und BMF nicht in deren Annahme folgen, aus der Gesetzesformulierung „... Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern ...“ ergebe sich der eindeutige Wille des Gesetzgebers, dass das anlässlich der Teilmitunternehmeranteilsübertragung zurückbehaltene Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft auf unbestimmte Dauer zugehören müsse; dieser Wille werde insbesondere durch die Verwendung des Adverbs „weiterhin“ verdeutlicht. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch wird das Adverb „weiterhin“ nicht ausschließlich zeitraumbezogen iSv „(auch) künftig“ bzw. „(auch) in Zukunft“, sondern auch zeitpunktbezogen iSv „immer noch“ bzw. „auch jetzt noch“ verwendet (vgl. Duden, Die deutsche Sprache, unter dem Stichwort „weiterhin“). Für eine Wortlautauslegung im letztgenannten Sinne spricht vorliegend die Verwendung des Adverbs in dem Relativsatz, mit dem der Kreis der Wirtschaftsgüter eingegrenzt werden sollte, die nicht mitübertragen werden müssen. Ohne die Eingrenzung auf „weiterhin“ zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter wären unter den Tatbestand des Satzes 2 alle Wirtschaftsgüter zu subsumieren gewesen, also auch solche, die der Mitunternehmer zuvor veräußert oder entnommen hat. Dies war aber ersichtlich nicht die Intention des Gesetzgebers. Ausgehend von dem Wortlaut erfolgt die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils daher auch dann zwingend zum Buchwert, wenn ein Wirtschaftsgut zunächst nur im Zeitpunkt der Übertragung im Betriebsvermögen des übertragenden Mitunternehmers bleibt (in Betracht kommt insoweit nur Sonderbetriebsvermögen). Ein dauerhafter Verbleib des zurückbehaltenen Wirtschaftsguts im Betriebsvermögen ist nach dem Wortlaut indes nicht geboten.

[27] bb) Auch die Gesetzesystematik stützt dieses Wortlautergebnis. Hätte der Gesetzgeber den Buchwertansatz für die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils unter die Bedingung stellen wollen, dass das zurückbehaltene Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft auf Dauer oder jedenfalls, wie das FA und das BMF meinen, zumindest für die nächsten fünf Jahre verbleibt, hätte es nahegelegen,

dies durch die Regelung einer entsprechenden Behaltefrist sicherzustellen. Stattdessen hat der Gesetzgeber in Anlehnung an § 13a Abs. 5 ErbStG eine Behaltefrist nur für den Rechtsnachfolger geregelt. Damit sollte ersichtlich verhindert werden, dass stille Reserven, die in dem Teilmittunternehmeranteil ruhen, auf ein anderes Steuersubjekt verschoben und von diesem alsbald und ggf. unter Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG realisiert werden. Der Gesetzgeber wollte mit § 6 Abs. 3 S. 2 EStG daher einen Ausnahmefall regeln, der, anders als das FA und das BMF meinen, keinen Rückschluss auf die Auslegung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG zulässt (ebenso *Reißin Kirchhof*, EStG, 15. Aufl., § 16 Rn. 187).

Der Senat sieht daher keinen Anlass, seine bisherige Rechtsprechung zur Auslegung von § 6 Abs. 3 S. 1 EStG (BFH in BFHE 238, 135 = DStR 2012, 2118; und v. 9.12.2014 - IV R 29/14, BFHE 247, 449 = DStR 2015, 211) zu ändern. Er hält daran vielmehr ausdrücklich fest.

Der Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG lässt sich der verwaltungsseitig unterstellte, entgegenstehende Willen des Gesetzgebers nicht entnehmen

[28] cc) Auch die Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG spricht für die gewon- nene Auslegung. Die Regelung ist zusammen mit der Neuregelung in § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG durch das UntStFG eingeführt worden.

[29] (1) Der von der Bundesregierung eingebrachte Entwurf des UntStFG sah zunächst nur eine Erweiterung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG um den zweiten Halbsatz vor, wonach der zwingende Buchwertansatz auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person gelten sollte (BT-Drs. 14/6882, 6). Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs sollte mit dieser Regelung die bisherige Besteuerungspraxis durch eine gesetzliche Klarstellung abgesichert werden (BT-Drs. 14/6882, 32).

[30] (2) In seiner Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung bat der Bundesrat, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 6 Abs. 3 EStG nicht klargestellt werden könne, dass bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmittun- ternehmeranteils die Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen für die Anwen- dung der Vorschrift unschädlich sei. Zur Begründung führte der Bundesrat ua an, dass eine solche Übertragung regelmäßig im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge er- folge, in vielen Fällen jedoch nicht der gesamte Mitunternehmeranteil, sondern nur Teile übertragen würden, um die nachfolgende Generation schrittweise an das Unter- nehmen heranzuführen. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, insbesondere Grundstücke, würden häufig zurückbehalten. Steuerrechtlich sei allerdings umstritten, ob das Buchwertprivileg auf die Übertragung des Teils eines Kommanditanteils Anwen- dung finde, weil das Sonderbetriebsvermögen nicht quotal übertragen worden sei. Um

einen gleitenden Generationenübergang nicht zu behindern, sei eine diesbezügliche gesetzgeberische Klarstellung geboten (BR-Drs. 638/1/01, S. 3). Insoweit ging es dem Bundesrat, wie bereits dargelegt, um eine Korrektur der Rechtsprechung des BFH. Dieser hatte zuvor mit Urteil in BFHE 192, 534, BStBl. II 2005, 173 = DStR 2000, 1768 den Buchwertansatz bei der Übertragung eines Teilmittelunternehmeranteils nur dann zugelassen, wenn zusammen mit dem Bruchteil der Anteile des Gesellschaftsvermögens auch das vorhandene Sonderbetriebsvermögen diesem Anteil entsprechend quotal mitübertragen wird.

[31] (3) Das Gesetz wurde sodann mit einigen vom Finanzausschuss vorgeschlagenen Änderungen (BT-Drs. 14/7343) vom Bundestag beschlossen (Plenarprotokoll des Deutschen Bundestags 14/199, S. 19576). Die vom Bundesrat angeregte Klarstellung blieb allerdings ohne weitere Begründung unberücksichtigt.

[32] (4) Die Regelung des jetzigen Satzes 2 wurde erst auf Beschlussempfehlung des vom Bundesrat angerufenen Vermittlungsausschusses in § 6 Abs. 3 EStG aufgenommen. In der vom Vermittlungsausschuss vorgeschlagenen geänderten Fassung wurde das UntStFG anschließend vom Bundestag beschlossen; der Bundesrat stimmte dem Gesetz zu. Zum Hintergrund des Vermittlungsergebnisses führte der Berichterstatter aus, dass durch das „echte“ Vermittlungsergebnis steuerliche Erleichterungen bei Umstrukturierungen zu Gunsten von Personengesellschaften gerade für den Problemkreis des Generationenwechsels noch einmal verstärkt worden seien. Im Gegenzug dazu sollten Behaltefristen mögliche missbräuchliche Gestaltungen verhindern oder zumindest erschweren (Plenarprotokoll des Bundesrats 771, S. 721).

[33] (5) Die Einfügung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG basiert damit nicht allein auf der früheren Anregung des Bundesrats, wenngleich diese ersichtlich Gegenstand der Verhandlungen im Vermittlungsausschuss war. Die ursprüngliche Stellungnahme des Bundesrats kann daher nicht, wie das FA und das BMF meinen, unreflektiert als die maßgebliche Gesetzesbegründung herangezogen werden. Ihr kommt allenfalls eine indizielle Bedeutung zu.

[34] Zudem ist auch der Anregung des Bundesrats nicht zu entnehmen, dass die spätere Übertragung oder Überführung des zurückbehaltenen Wirtschaftsguts das Buchwertprivileg der Übertragung des Teilmittelunternehmeranteils entfallen lässt. Die von dem FA und dem BMF für ihre andere Auffassung herangezogene Begründung ist ersichtlich aus dem Kontext gerissen. Soweit in der Begründung davon die Rede ist, dass die nachfolgende Generation schrittweise an das Unternehmen herangeführt werden soll, wird damit zunächst nur gutgeheißen, dass nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung die unentgeltliche Teilmittelunternehmeranteilsübertragung auch zum Buchwert erfolgen soll. Sodann wird der tatsächliche Befund mitgeteilt, dass häufig Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten werden. Daran anschließend wird die Bitte um Klarstellung damit begründet, dass gerade im mittelständischen Bereich der

gleitende Generationenübergang nicht behindert werden und deshalb die Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen unschädlich sein solle. Aus dieser Formulierung kann zwar gefolgert werden, dass der Bundesrat davon ausgegangen ist, dass im Rahmen des Generationenübergangs regelmäßig das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt ebenfalls auf den Empfänger des Teilenteils übergeht. Dass dies aber zwingende Voraussetzung für den begünstigten Buchwerttransfer sein sollte, lässt sich der Begründung nicht entnehmen. Dagegen spricht die Formulierung in dem exemplarisch aufgeführten Sachverhalt, in der es heißt, dass der Rechtsvorgänger zur Sicherung seiner Altersvorsorge das Grundstück „(noch) nicht auf die Tochter übertragen will“ (BR-Drs. 638/1/01, S. 3). Durch die Verwendung des Wortes „noch“ in einem Klammerzusatz wird erkennbar, dass durchaus die Möglichkeit gesehen wurde, dass die spätere Übertragung des Grundstücks auf die Rechtsnachfolgerin nicht mehr erfolgen wird.

[35] dd) Eine andere Auslegung ist auch nicht nach dem Sinn und Zweck der Regelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG geboten. Wie unter II.2.b cc (4) dargelegt, sollten mit der Regelung steuerliche Erleichterungen bei Umstrukturierungen von Personengesellschaften im Zusammenhang mit dem Generationenwechsel verstärkt werden. Dass der Gesetzgeber mit dieser Regelung grundsätzlich einer Zersplitterung des Betriebs vorbeugen wollte, ist nicht erkennbar. Dem steht bereits die Erstreckung des Buchwertprivilegs auf die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils entgegen. Denn die Teilmitunternehmeranteilsübertragung führt faktisch zu einer „Zersplitterung“ des vorherigen Mitunternehmeranteils. Gleiches gilt für die Buchwertprivilegierung der Übertragung eines Teilbetriebs. Es kann mithin nicht die Rede davon sein, dass es dem Gesetzgeber immer um die Erhaltung der bisherigen betrieblichen Einheit gegangen sei. Andernfalls hätte es nahegelegen, dass der Gesetzgeber das Buchwertprivileg der Teilmitunternehmeranteils- und der Teilbetriebsübertragung an die spätere Übertragung des verbliebenen (Rest-)Mitunternehmeranteils bzw. (Rest-)Betriebs an die nämliche Person gekoppelt hätte. Dies wird vom Gesetz aber nicht gefordert und eine entsprechende Auslegung des Gesetzes wird ersichtlich auch von dem FA und dem BMF nicht vertreten.

Buchwertprivileg würde auch bei späterer Veräußerung oder Entnahme des zurück behaltenen Sonderbetriebsvermögens nicht entfallen

[36] Ebenso wenig überzeugt den Senat das Argument, § 6 Abs. 3 S. 2 EStG betreffe nach seinem Regelungskonzept nur den Betriebsinhaber und den Rechtsnachfolger; Dritte sollten nicht begünstigt werden, was zur Folge haben müsse, dass jede Übertragung an Dritte oder sogar eine Entnahme durch den Übertragenden für die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG schädlich sei. Eine Begünstigung Dritter ist, anders als das BMF meint, bei einer entgeltlichen Übertragung des zurückbehaltenen Wirtschaftsguts aber ausgeschlossen; Gleiches gilt bei einer Entnahme. In beiden Fällen werden die stillen

Reserven - nicht tarifbegünstigt - vom bisherigen Mitunternehmer aufgedeckt. Einer gesetzgeberischen Vorsorge bedarf es deshalb für derartige Fälle nicht. Die mit dem Buchwertprivileg des § 6 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG geschaffene Möglichkeit zur Verlagerung stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt wird bei Zurückbehaltung vom Sonderbetriebsvermögen nicht über das erforderliche Maß hinaus ausgedehnt, sondern im Gegenteil eingeschränkt.

Keine Erstreckung der für Übertragungsempfänger gesetzlich geregelten Behaltefrist im Wege einer Analogie auf Übergeber

[37] ee) Zutreffend hat das FG schließlich eine Behaltefrist für den Übergeber im Wege einer analogen Anwendung der für den Übertragungsempfänger gesetzlich geregelten Behaltefrist abgelehnt. Es fehlt insoweit an einer planwidrigen Unvollständigkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.

[38] c) Da die Höhe des Gewinns aus der Übertragung des Teilmitunternehmeranteils und die Höhe des Verlusts aus Ergänzungsbilanzen, die in dem streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid v. 28.10.2014 erfasst worden sind, nicht in Streit stehen, war der Klage in dem aus dem Tenor folgenden Umfang stattzugeben.

[39] d) War der Klage aus den vorgenannten Gründen stattzugeben, brauchte der Senat nicht mehr darüber zu entscheiden, ob der streitgegenständliche Gewinnfeststellungsbescheid nicht schon deshalb entsprechend dem Klagebegehren hätte abgeändert werden müssen, weil der hier streitige Aufgabegewinn darin nicht Gegenstand einer selbständigen Feststellung war, sondern zusammen mit dem laufenden Gesamthandsgewinn in einer Feststellung zusammengefasst worden ist (vgl. zu dem Erfordernis der selbständigen Feststellung eines Veräußerungsgewinns iSd § 16 EStG im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte: BFH v. 17.12.2014 - IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl. II 2015, 536 = DStR 2015, 407; und v. 28.5.2015 - IV R 26/12, BFHE 249, 536, BStBl. II 2015, 797 = DStR 2015, 1668).

[40] 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig, da es im Streitfall nicht der Billigkeit entspräche, diese dem unterlegenen FA aufzuerlegen.

1.1.6.3 BMF, Schr. v. 20.11.2019 - IVC 6 - S 2241/15/10003¹⁷

Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG; Verhältnis von § 6 Abs. 3 zu § 6 Abs. 5 EStG

¹⁷ DStR 2019, 2486

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zu den im obigen Betreff genannten Zweifelsfragen wie folgt Stellung genommen:

A. Persönlicher Anwendungsbereich

1 Übertragende und Aufnehmende können natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften sein. Aufnehmende kann auch eine Stiftung sein. Voraussetzung ist in allen Fällen, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. In den Fällen der Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils sowie der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 und S. 2 EStG ist die Übertragung nur auf natürliche Personen zulässig.

2 Bei den grundsätzlich unter § 6 Abs. 3 EStG fallenden unentgeltlichen Übertragungen von einer oder auf eine Kapitalgesellschaft gehen jedoch die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung iSd § 8 Abs. 3 KStG oder der verdeckten Einlage vor (BFH v. 18.12.1990 - VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512, DStR 1991, 509). Handelt es sich bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils um eine verdeckte Einlage (zB bei der Übertragung auf eine GmbH, an der der Übertragende beteiligt ist), greifen die Regelungen über die Betriebsaufgabe ein (BFH v. 24.8.2000 - IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173, DStR 2000, 1768). In Fällen der verdeckten Einlage eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist § 16 Abs. 1 S. 2 EStG zu beachten.

Beispiel 1:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil im Rahmen einer verdeckten Einlage unentgeltlich auf die A-GmbH, deren Gesellschafter er ist.

Der Übertragungsvorgang führt zur Aufdeckung der stillen Reserven (ggf. nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt). Die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung erhöhen sich bei A um den Wert des Mitunternehmeranteils.

3 Handelt es sich bei der aufnehmenden Körperschaft um eine Stiftung, die als solche keine Gesellschaftsrechte vermittelt, kommen die Grundsätze der verdeckten Einlage nicht zur Anwendung und die Buchwerte sind fortzuführen, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Beispiel 2:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine steuerpflichtige Stiftung.

Der Übertragende A realisiert keinen Gewinn, da die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen sind (§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG). Bei der aufnehmenden Stiftung kommt es unter Anwendung des § 8 Abs. 1 KStG und des § 6 Abs. 3 S. 3 EStG zu einer Buchwertfortführung.

4 Ist die aufnehmende Körperschaft eine steuerbefreite Stiftung und begründet der übertragene Mitunternehmeranteil einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sind ebenfalls die Buchwerte nach § 6 Abs. 3 EStG anzusetzen.

Beispiel 3:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft unentgeltlich auf eine steuerbefreite Stiftung.

Der Übertragende A realisiert keinen Gewinn, da die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen sind (§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG). Der übertragene Mitunternehmeranteil führt bei der aufnehmenden steuerbefreiten Stiftung zur Begründung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Es kommt unter Anwendung des § 8 Abs. 1 KStG und des § 6 Abs. 3 S. 3 EStG deshalb zu einer Buchwertfortführung.

5 Anders ist dies im Falle der Gewerblichkeit, die lediglich aufgrund Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gegeben ist. Denn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 14 AO liegt bei der aufnehmenden steuerbefreiten Stiftung nicht vor, wenn die Tätigkeit der gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht über eine reine Vermögensverwaltung hinausgeht (BFH v. 25.5.2011 - I R 60/10, BStBl. II 2011, 858, DStR 2011, 1460 mAnm Kraft).

Beispiel 4:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil an einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) unentgeltlich auf eine gemeinnützige Stiftung.

Der Übertragungsvorgang führt zur Aufdeckung der stillen Reserven (ggf. nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt), denn die übernehmende gemeinnützige Stiftung begründet mit dem Mitunternehmeranteil keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

B. Sachlicher Anwendungsbereich

6 Der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters umfasst sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen (BFH v. 12.4.2000 - XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26, DStR 2000, 2080). Im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG kommt nur die funktionale Betrachtung zur Anwendung. Funktional wesentlich können nur solche Wirtschaftsgüter sein, die im Zeitpunkt des Übertragungsvorgangs für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind; auf das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven kommt es nicht an.

I. Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils (§ 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG)

1. Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

7 Erfolgt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer, steht der

Nießbrauchsvorbehalt der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen. Die Grundsätze des zu Einzelbetrieben mit gewerblichen Einkünften nach § 15 EStG ergangenen BFH-Urteils v. 25.1.2017 (X R 59/14, DStR 2017, 1308) gelten nicht für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen. Dagegen ist die unentgeltliche Übertragung eines im Ganzen verpachteten gewerblichen Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts kein von § 6 Abs. 3 EStG erfasster Vorgang (BFH v. 25.1.2017 - X R 59/14, DStR 2017, 1308).

2. Behandlung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

8 Wird der gesamte Anteil des Mitunternehmers an der Gesellschaft übertragen, setzt § 6 Abs. 3 S. 1 EStG vorbehaltlich der nachfolgenden Ausführungen in Rn. 10 bis 15 voraus, dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die im Zeitpunkt der Übertragung für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind (im Folgenden funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen genannt), übertragen werden.

9 Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und zeitgleich oder taggleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG nicht zulässig, weil sich das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zum Zeitpunkt der Entnahme noch im Betriebsvermögen des Übertragenden befand und bei einer derartigen Konstellation gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG übertragen werden (vgl. hierzu das BFH v. 29.11.2017 - I R 7/16, DStR 2018, 1014 mAnm *Wacker*). Es liegt in diesem Fall insgesamt grundsätzlich eine tarifbegünstigte Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils vor (BFH v. 31.8.1995 - VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890, DStR 1995, 1870). Die stillen Reserven im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen sind aufzudecken. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist nicht anwendbar, da der Übertragende mit der Übertragung des (gesamten) Anteils am Gesamthandsvermögen nicht mehr Mitunternehmer ist.

3. Keine Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG

a) Umstrukturierung und Überführung oder Übertragung

10 Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zum Buchwert übertragen oder nach § 6 Abs. 5 S. 1 oder S. 2 EStG in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt, ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG gleichwohl auf die Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils anwendbar.

Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen)

und § 6 Abs. 3 EStG ist möglich, denn es steht der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörende Wirtschaftsgüter zeitgleich oder taggleich nach § 6 Abs. 5 EStG überführt oder übertragen werden (BFH v. 2.8.2012 - IV R 41/11, DStR 2012, 2118 und v. 12.5.2016 - IV R 12/15, DStR 2016, 1518).

11 Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien darf jedoch keine Betriebszerschlagung zur Folge haben. Vielmehr muss auch nach Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen noch weiterhin eine funktionsfähige betriebliche Einheit bestehen und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein. § 6 Abs. 3 EStG ist demnach auch als eine Regelung der Umstrukturierung zu verstehen, welche mit der Umstrukturierungsnorm des § 6 Abs. 5 EStG auf einer Ebene steht (BFH v. 2.8.2012 - IV R 41/11, DStR 2012, 2118 und v. 12.5.2016 - IV R 12/15, DStR 2016, 1518). Das Erfordernis der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven ist sowohl in § 6 Abs. 5 EStG als auch in § 6 Abs. 3 EStG idF des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016 (BStBl. I 2017, 5, DStR 2017, 841) enthalten.

b) **Funktionsfähige betriebliche Einheit versus Betriebszerschlagung**

12 Die gleichzeitige (parallele) Anwendung der Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 und § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten kommt dagegen nicht in Betracht, wenn nach der Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 5 EStG keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr besteht. Für die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG ist deshalb jeweils zeitpunktbezogen zu prüfen, ob auch nach der Auslagerung gemäß § 6 Abs. 5 EStG noch eine funktionsfähige betriebliche Einheit nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden kann. Voraussetzung hierfür ist, dass das nach der Auslagerung von Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 5 EStG noch verbleibende „Restbetriebsvermögen“ für sich gesehen wirtschaftlich lebensfähig ist und dieses weiterhin alle Merkmale eines Betriebs oder Teilbetriebs iSd § 16 EStG erfüllt. Stellt das nach der Auslagerung gemäß § 6 Abs. 5 EStG verbleibende „Restbetriebsvermögen“ keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr dar, liegt hinsichtlich des verbleibenden „Restbetriebsvermögens“ eine Betriebszerschlagung und damit grundsätzlich eine nicht nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG steuerbegünstigte Betriebsaufgabe vor, da eine im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Übertragung oder Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 EStG die Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG ausschließt (vgl. hierzu auch Rn. 16). Eine wirtschaftliche Zerschlagung des bisherigen Betriebs im Sinne einer Betriebsaufgabe gemäß § 16 EStG ist aber nicht allein deshalb anzunehmen, weil das Buchwertprivileg auch für die

unentgeltliche Übertragung einer bis zum Übertragungszeitpunkt verkleinerten betrieblichen Einheit zu gewähren ist.

c) Aufdeckung der stillen Reserven im Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen

13 Wird aufgrund einheitlicher Planung zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (zB durch unentgeltliche Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert, kann der Mitunternehmeranteil gleichwohl nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert übertragen werden, sofern es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt (BFH v. 9.12.2014 - IV R 29/14, DStR 2015, 211). § 6 Abs. 3 EStG ist hier also nur dann anwendbar, wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen bereits vor dem Zeitpunkt der Übertragung des Mitunternehmeranteils entweder veräußert oder entnommen wurde. Zeitgleiche oder taggleiche Veräußerungen oder Entnahmen sind dagegen - mit Ausnahme von Überführungen und Übertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG - für eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG schädlich (siehe hierzu auch Rn. 9 sowie BFH v. 29.11.2017 - I R 7/16, DStR 2018, 1014 mAnm *Wacker*).

d) Beispiel:

14 Vater V war Kommanditist bei der X-KG, an die er ein Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage) vermietet hatte. V übertrug im Juli 2018 seinen gesamten Kommanditanteil unentgeltlich auf seinen Sohn S. Bereits im März 2018 hatte V das Grundstück nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert auf die von ihm neu gegründete gewerblich geprägte Y-GmbH & Co. KG übertragen.

Die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung des Kommanditanteils nach § 6 Abs. 3 EStG liegen hier vor, auch wenn das Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögen) zuvor nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG auf die Y-GmbH & Co. KG ausgelagert und deshalb nicht ebenfalls an den Sohn übertragen wurde, weil nach den BFH-Urteilen v. 2.8.2012 - IV R 41/11(DStR 2012, 2118) und v. 12.5.2016 - IV R 12/15 (DStR 2016, 1518) eine gleichzeitige Anwendung der Buchwertprivilegien des § 6 Abs. 3 und des § 6 Abs. 5 EStG möglich ist.

e) Zeitlich gestreckte Aufgabe eines Mitunternehmeranteils (§§ 16, 34 EStG)

15 Die Aufgabe einer betrieblichen Einheit und damit auch eines Mitunternehmeranteils kann in mehreren Schritten zeitlich gestreckt als einheitlicher Vorgang iSd §§ 16, 34 EStG erfolgen. Danach liegt eine Betriebsaufgabe iSd § 16 Abs. 3 EStG vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit (hier gilt eine Frist von bis zu 18

Monaten) an verschiedene Abnehmer veräußert, überträgt oder in das Privatvermögen überführt. In diesen Fällen entsteht ein insgesamt nach §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigter Gewinn (vgl. hierzu BFH v. 19.5.2005 - IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637, DStR 2005, 1093 und v. 30.8.2007 - IV R 5/06, BStBl. II 2008, 113, DStRE 2008, 147).

4. Weitere Anwendung des Gesamtplangedankens bei § 16 Abs. 4 und § 34 EStG

16Abweichend von den Aussagen unter 3. ist übereinstimmend mit der BFH-Rechtsprechung der Gedanke des Gesamtplans im Rahmen der Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG auch weiterhin anzuwenden. Der Gesamtplangedanke dient in diesem Bereich der Verwirklichung des Zwecks der Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht ungemildert dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen (siehe BFH v. 17.12.2014 - IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, DStR 2015, 407). Außerdem sind bei der Prüfung der Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG auch funktional nicht wesentliche Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven zu berücksichtigen.

Stellt das nach der Auslagerung verbleibende „Restbetriebsvermögen“ keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr dar, liegt hinsichtlich des verbleibenden „Restbetriebsvermögens“ eine Betriebszerschlagung und damit eine Betriebsaufgabe gemäß § 16 EStG vor. Eine derartige Betriebszerschlagung führt zu einer nicht steuerbegünstigten Betriebsaufgabe iSd § 16 Abs. 4 und § 34 EStG, da eine im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Übertragung oder Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 EStG die Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG mangels Aufdeckung aller stiller Reserven ausschließt.

5. Behandlung von funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

17Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen entnommen oder nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, steht dies der Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG im Hinblick auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils ebenfalls nicht entgegen. Wird dieses Sonderbetriebsvermögen entnommen, entsteht insoweit grundsätzlich ein laufender Gewinn (BFH v. 29.10.1987 - IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374, BeckRS 1987, 22008271).

II. Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

1. Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

18Rn. 7 S. 1 gilt entsprechend für die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.

2. Übertragung bei funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

19 Die unter I. dargestellten Grundsätze zur Anwendung der BFH-Urteile v. 2.8.2012 - IV R 41/11 (DStR 2012, 2118), v. 12.5.2016 - IV R 12/15 (DStR 2016, 1518) und v. 9.12.2014 - IV R 29/14 (DStR 2015, 211) zur Übertragung des gesamten Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft sind bei der Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft entsprechend anzuwenden. Im Übrigen gilt hier Folgendes:

a) Quotale Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen und eines Teils des Sonderbetriebsvermögens (§ 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG)

20 § 6 Abs. 3 S. 1 EStG ist im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen auch dann anwendbar, soweit das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen quotal nicht in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht (vgl. BFH v. 24.8.2000 - IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173, DStR 2000, 1768). Umfasst das Sonderbetriebsvermögen mehrere Wirtschaftsgüter, zB Grundstücke, müssen deshalb nicht alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter anteilig mit übertragen werden.

21 Gemäß BFH-Urteil v. 2.8.2012 - IV R 41/11 (DStR 2012, 2118) wird für die Fälle der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen eine rein wertmäßige (rechnerische) Betrachtung vorgenommen. Eines Wertgutachtens bedarf es nicht, wenn das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht.

22 Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sind (nur) dann erfüllt, wenn nicht mindestens ein Anteil am Sonderbetriebsvermögen übertragen wird, der dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen des Übertragenden entspricht; nur dann liegt eine unterquotale Übertragung iSd § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor.

23 Beispiel 1:

Vater V ist alleiniger Kommanditist der V GmbH & Co. KG. Die V GmbH ist als Komplementärin nicht am Vermögen der KG beteiligt. Für ihren Betrieb überlässt V der KG zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenem Lagerplatz. Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. €. V überträgt nun auf seinen Sohn S neben dem hälftigen Kommanditanteil das ganze Grundstück 1. Grundstück 2 behält er hingegen vollständig zurück. Wertmäßig betrachtet kommt es damit weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen. Diese Vorgehensweise führt

daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Übertragung und deshalb nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven in dem vorhandenen Sonderbetriebsvermögen (hier also die Grundstücke 1 und 2). Die Behaltefrist nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG kommt nicht zur Anwendung, weil V wertmäßig einen Anteil am Sonderbetriebsvermögen überträgt, der dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen des Übertragenen entspricht.

Diese Grundsätze gelten für den Fall der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen entsprechend.

24 Beispiel 2:

Vater V erzielt aus seinem Einzelunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Im Betriebsvermögen des V befinden sich zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenem Lagerplatz. Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. €. V nimmt seinen Sohn S unentgeltlich in sein Einzelunternehmen auf und S erhält einen Vermögensanteil von 50 % am Betriebsvermögen. Abweichend davon erhält S das Alleineigentum am Grundstück 1 und V bleibt dafür Alleineigentümer des Grundstücks 2. Wertmäßig betrachtet kommt es damit weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Begründung von Sonderbetriebsvermögen. Dieses Vorgehen führt daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Aufnahme des S. Die Behaltefrist nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG kommt auch hier nicht zur Anwendung.

b) Disquotale Übertragung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

aa) Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen unter gleichzeitiger Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen (unterquotale Übertragung - § 6 Abs. 3 S. 2 EStG)

25 Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen nicht oder in geringerem Umfang (unterquotal) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, liegt insgesamt eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor.

26 Voraussetzung für die Buchwertübertragung ist dann, dass der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. Der Veräußerung des Mitunternehmeranteils steht die Veräußerung nur des Anteils am Gesamthandsvermögen oder eines Teils davon und/oder des mit dem Mitunternehmeranteil übernommenen funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens oder eines Teils davon innerhalb der Fünf-Jahresfrist gleich.

Veräußert der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil - oder einen Teil davon - oder gibt er den Mitunternehmeranteil innerhalb der Behaltefrist auf, liegen in Bezug auf den ursprünglichen Übertragungsvorgang die Voraussetzungen für die Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht mehr vor. Für die gesamte Übertragung sind dann rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungsstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO). Der dabei beim Übertragenden entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 S. 2 iVm § 16 Abs. 3 EStG). Für die Berechnung der Behaltefrist ist grundsätzlich auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hinsichtlich des übernommenen Mitunternehmeranteils (= Übergang von Nutzen und Lasten) abzustellen. Die Behaltefrist endet spätestens dann, wenn dem Rechtsnachfolger neben dem Teil des Anteils auch der restliche Bruchteil des Anteils am Gesamthandsvermögen übertragen wird (BFH v. 2.8.2012 - IV R 41/11, DStR 2012, 2118).

27 War der Übernehmer bereits vor der unentgeltlichen Übertragung des Teils des Anteils Mitunternehmer dieser Mitunternehmerschaft, ist von einer Veräußerung des übernommenen Anteils erst auszugehen, wenn der Anteil der Beteiligung nach der Veräußerung des Teils des Mitunternehmeranteils unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung liegt oder das mit dem Mitunternehmeranteil übernommene funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen innerhalb der Fünf-Jahresfrist veräußert oder entnommen wird.

28 Beispiel:

Vater V und Sohn S sind jeweils zu 50 % an einer OHG beteiligt. V überträgt unentgeltlich einen Teil seines Gesellschaftsanteils auf S, behält sein Sonderbetriebsvermögen aber zurück, so dass V jetzt zu 25 % und S zu 75 % an der OHG beteiligt sind. S reduziert innerhalb der Fünf-Jahresfrist seine Beteiligung auf 20 % und veräußert entsprechend einen Teil seines Mitunternehmeranteils.

Es liegt eine unterquotale Übertragung von V auf S nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor, bei der die Behaltefrist zu beachten ist. Da der Anteil des S nach der Veräußerung (20 %) unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung (25 %) liegt, hat er auch einen Teil des übernommenen Mitunternehmeranteils veräußert. Für die ursprüngliche Übertragung von V auf S ist damit insgesamt § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar (Rn. 26). Für die gesamte Übertragung sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungsstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO). Der bei V entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 S. 2 iVm § 16 Abs. 3 EStG).

29 Eine Veräußerung iSd § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist grundsätzlich auch eine Einbringung nach den §§ 20 oder 24 UmwStG, unabhängig davon, ob die Buchwerte, gemeinen Werte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Als Veräußerung gilt auch ein Formwechsel nach § 25 UmwStG. Überträgt der Rechtsnachfolger einzelne Wirtschaftsgüter

des übernommenen Sonderbetriebsvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG auf einen Dritten, liegt auch eine Veräußerung vor. Wird der nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG übertragene Teil eines Mitunternehmeranteils vom Übernehmer zu einem späteren Zeitpunkt insgesamt zu Buchwerten nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft oder zu Buchwerten nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht, liegt - abweichend vom oben genannten Grundsatz - keine schädliche Veräußerung iSd § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor, wenn der Einbringende die hierfür erhaltene Beteiligung an der Kapitalgesellschaft oder den erhaltenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren - beginnend mit der ursprünglichen Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG - nicht veräußert oder aufgibt und die Kapitalgesellschaft oder die Personengesellschaft den eingebrachten Mitunternehmeranteil oder die eingebrachten Wirtschaftsgüter innerhalb der genannten Frist nicht veräußert.

30Eine unentgeltliche Weiterübertragung ist unschädlich; dabei geht die Behaltefrist jedoch auf den Rechtsnachfolger über. Dem Rechtsnachfolger ist die Behaltesdauer des Übertragenden anzurechnen.

31Voraussetzung für eine Buchwertübertragung iSd § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist nicht, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen dauerhaft zum Betriebsvermögen der selben Mitunternehmerschaft gehört. Denn nach dem BFH-Urteil v. 12.5.2016 - IV R 12/15 (DStR 2016, 1518) entfällt die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird. Wird Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen aufgrund einheitlicher Planung vor der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils entnommen oder unter Aufdeckung der stillen Reserven zum Verkehrswert veräußert, schließt dies eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht aus. Die zeitgleiche oder taggleiche Entnahme oder Veräußerung ist jedoch schädlich (vgl. auch Rn. 13).

bb) Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen unter gleichzeitiger überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

32Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotal) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist der Vorgang nicht in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG für den quotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (ohne Lauf einer Sperrfrist) und eine

Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (mit Lauf einer Sperrfrist) aufzuteilen. Denn in diesem Fall handelt es sich ausschließlich (und einheitlich) um eine unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG ohne Lauf einer Sperrfrist (BFH v. 2.8.2012 - IV R 41/11, DStR 2012, 2118).

33 Die obigen Grundsätze gelten auch, wenn die Mitunternehmerstellung des Empfängers mit der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erstmals begründet wird (BFH v. 6.12.2000 - VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194, DStRE 2001, 309).

3. Übertragung bei funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

34 Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen, jedoch für die Mitunternehmerschaft funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG uneingeschränkt anwendbar. Der übernehmende Gesellschafter hat die Buchwerte fortzuführen. Bei der Überführung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen entsteht laufender Gewinn (vgl. Rn. 17).

III. Isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

35 Wird das Sonderbetriebsvermögen isoliert (dh ohne Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei der Mitunternehmerschaft) unentgeltlich übertragen, liegt keine Übertragung eines Mitunternehmeranteils vor (BFH v. 11.12.1990 - VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510, DStR 1991, 772). Liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG vor, erfolgt die Übertragung zum Buchwert. Andernfalls handelt es sich um eine Entnahme. § 16 Abs. 4 und § 34 EStG sind nicht anwendbar.

C. Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen (§ 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG)

36 Bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen unter Zurückbehaltung von Betriebsvermögen ist § 6 Abs. 3 S. 2 EStG anzuwenden, wenn das zurückbehaltene Betriebsvermögen Sonderbetriebsvermögen bei der entstandenen Mitunternehmerschaft wird (vgl. Rn. 20 ff.).

D. Fälle der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

37 Entsteht infolge einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (vgl. hierzu auch BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583, DStR 1998, 974), sind verschiedene Fallgruppen zu unterscheiden:

- a) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, das nach der Übertragung im Gemeinschaftseigentum des Übertragenden und des Übernehmenden steht

38Begründen der Übertragende und der Übernehmer hinsichtlich des anteilig übertragenen Sonderbetriebsvermögens nach der Übertragung zivilrechtlich eine Gesamthandsgemeinschaft (§ 718 ff. BGB), wird diese unmittelbar zur Besitzpersonengesellschaft. In diesem Fall folgt der unter § 6 Abs. 3 S. 1 EStG fallenden Übertragung eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zum Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 EStG unmittelbar nach.

Entsteht die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung infolge einer Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, so führt eine unterquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in die Besitzpersonengesellschaft zu keiner schädlichen Veräußerung oder Aufgabe iSd § 6 Abs. 3 S. 2 EStG; für die einer Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nachfolgenden Übertragungen sind insbesondere die Rn. 26 und 29 zu beachten.

b) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, das nach der Übertragung im Bruchteileigentum des Übertragenden und Übernehmenden steht

39Wird bei der anteiligen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen dem Übernehmer zivilrechtlich ein Bruchteil zu Eigentum übertragen (§ 741 BGB), findet zuerst eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) auf den übernehmenden Gesellschafter nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG statt. Anschließend erfolgt sowohl bei dem übertragenden Gesellschafter als auch bei dem übernehmenden Gesellschafter eine Überführung des Sonderbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft (GbR) gemäß § 6 Abs. 5 S. 2 EStG.

Hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens findet hier allerdings kein Rechtsträgerwechsel statt, sondern es erfolgt hier nur ein Zuordnungswechsel von dem Sonderbetriebsvermögen bei der bisherigen Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft (BFH v. 18.8.2005 - IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830, DStRE 2005, 1311).

Beispiel (für eine quotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens):

A ist zu 60 % an der AB OHG beteiligt, der er auch ein im Sonderbetriebsvermögen befindliches Grundstück zur Nutzung überlässt. In 2018 überträgt A die Hälfte seines Mitunternehmeranteils (1/2 des Anteils am Gesamthandsvermögen und 1/2 des Sonderbetriebsvermögens) unentgeltlich auf C. Die AC-GbR überlässt das Grundstück der ABC OHG entgeltlich zur Nutzung.

a) Das Grundstück steht im Gesamthandsvermögen von A und C

b) Das Grundstück steht im Bruchteilseigentum von A und C

zu a)

Zunächst liegt eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG vor, der zwingend eine Buchwertfortführung vorschreibt.

Im zweiten Schritt ändert sich aufgrund der steuerlichen Beurteilung des neu entstandenen Gebildes als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die bisherige Zuordnung des Grundstücks als Sonderbetriebsvermögen bei der OHG. Das Grundstück wird Gesamthandsvermögen bei der AC-GbR. Die damit verbundene Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der AC-GbR erfolgt nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert.

zu b)

Zunächst liegt eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG vor, der zwingend eine Buchwertfortführung vorschreibt. Im zweiten Schritt ändert sich aufgrund der steuerlichen Beurteilung des neu entstandenen Gebildes als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die bisherige Zuordnung des Grundstücks als Sonderbetriebsvermögen bei der OHG. Das Grundstück wird - wegen des fehlenden Rechtsträgerwechsels bei dem Bruchteilseigentum - zu Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer bei der „gesamthandsvermögenslosen“ AC-GbR (BFH v. 18.8.2005 - IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830, DStRE 2005, 1311). Die damit verbundene Überführung des Sonderbetriebsvermögens bei der OHG auf das Sonderbetriebsvermögen bei der AC-GbR erfolgt nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zum Buchwert.

E. Aufhebung einzelner Regelungen in anderen Verwaltungsanweisungen

40Rn. 19 des BMF-Schreibens zur Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG v. 8.12.2011 (BStBl. I 2011, 1279, BeckVerw 255810) ist insoweit überholt, als dort unter Rn. 19 zu prüfen ist, ob einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG die Gesamtplanrechtsprechung entgegensteht. Hinsichtlich der in Rn. 8 des BMF-Schreibens zu den wiederkehrenden Leistungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG v. 11.3.2010 (BStBl. I 2010, 227, DStR 2010, 1176) in Bezug genommenen quotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sind die Grundsätze dieses Schreibens anzuwenden.

Außerdem ist das BMF-Schreiben v. 12.9.2013 (BStBl. I 2013, 1164, BeckVerw 276556) insoweit überholt, als dort unter Punkt II.2. die Veröffentlichung des BFH-Urteils v. 2.8.2012 - IV R 41/11, DStR 2012, 2118 - im BStBl. zurückgestellt wurde; dieses BMF-Schreiben wird insoweit aufgehoben.

F. Zeitliche Anwendung

41Dieses Schreiben ersetzt das bisherige BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG v. 3.3.2005 (BStBl. I 2005, 458, DStR 2005, 475) mit Ergänzung v. 7.12.2006 (BStBl. I 2006, 766, DStR 2006, 2314) und ist auf alle noch offenen Veranlagungszeiträume mit Übertragungsvorgängen gemäß § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG anzuwenden.

42Aus Vertrauenschutzgründen kann das BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG v. 3.3.2005 (BStBl. I 2005, 458, DStR 2005, 475) mit Ergänzung v. 7.12.2006 (BStBl. I 2006, 766, DStR 2006, 2314) für bereits abgeschlossene Übertragungsvorgänge

weiterhin angewendet werden, wenn die Beteiligten auf Antrag hieran einvernehmlich auch weiterhin festhalten möchten.

Dieses Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.

1.1.7 Teilentgeltliche Vorgänge

1.1.7.1 BFH v. 21. 6. 2012 IV R 1/08¹⁸

Sachverhalt:

Der Kläger war Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und einziger Kommanditist der A-KG.

Durch Vertrag vom 01.12.1998 hatte der Kläger als alleiniger Kommanditist mit einer anderen GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er zugleich war, die I-KG errichtet. Zweck der Gesellschaft war die Verwaltung von Immobilien. Der Kläger sollte seine Kommanditeinlage von 100 000 DM in bar erbringen. Die Komplementär-GmbH hatte keine Einlage zu leisten und war am Vermögen der I-KG nicht beteiligt.

Am 05.02.1999 schloss der Kläger mit der von ihm vertretenen I-KG einen Übertragungsvertrag nebst Auflassung und übertrug das ihm gehörende bebaute Grundstück X mit Wirkung vom 01.01.1999 auf die I-KG. Vereinbarungen über eine Gegenleistung der I-KG enthielt der Vertrag nicht. Das Grundstück war von dem Kläger an die A-KG verpachtet und bis dahin als Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG bilanziert worden. Die Buchwerte für Grund und Boden und Gebäude beliefen sich zum 31.12.1998 auf insgesamt 523 922 DM.

Die I-KG stellte bereits zum 31.12.1998 eine Bilanz auf und führte darin die Buchwerte für das ehemalige Sonderbetriebsvermögen bei der KG fort. Auf der Passivseite wies die I-KG ein Gesellschafterdarlehen in entsprechender Höhe aus. Die Werte wurden in der Bilanz auf den 31.12.1999 fortentwickelt. Dabei erhöhte sich das Gesellschafterdarlehen um den Gewinnanteil des Klägers.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die Übertragung des Grundstücks zur Realisierung der stillen Reserven geführt habe. Diese wurden unter Ansatz eines Verkehrswerts des Grundstücks von 1 440 000 DM mit 916 078 DM ermittelt.

Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Entscheidung des BFH:

¹⁸ BFH/NV 2012, 1536.

Der BFH wies die Revision zurück.

Hier ein Ausschnitt aus den Entscheidungsgründen des BFH:

- Die gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 der A-KG seien zutreffend ermittelt worden, da sie insbesondere zu Recht einen Gewinn aus der Übertragung des Grundstücks X enthielten. Dieser sei nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG im Sonderbetriebsvermögen des A dadurch entstanden, dass der Minderung des Betriebsvermögens durch Abgang des Grundstücks teilweise ein Erlös und teilweise eine Entnahme gegenüberstünden.
- Das Grundstück sei bis zu seiner Übertragung Sonderbetriebsvermögen I des A bei der A-KG gewesen.
- Das Grundstück sei teilentgeltlich auf die I-KG übertragen worden. Dies führt im Ergebnis zur Aufdeckung der gesamten stillen Reserven von 916 078 DM im Sonderbetriebsvermögen des A.

Soweit das Entgelt hinter dem Verkehrswert des Grundstücks zurückbleibe, sei die Übertragung unentgeltlich durchgeführt worden und habe zu einem Entnahmehergewinn geführt. Die Entnahme werde nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert bewertet, bzw. bei einer den Teilwert nicht erreichen- den Gegenleistung mit der Differenz zwischen der Gegenleistung und dem Teilwert. Der Verkehrswert des Grundstücks und auch der Teilwert i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG betrügen unstreitig 1 440 000 DM. In Höhe der Diffe- renz von 916 078 DM sei danach von einer Entnahme auszugehen.

Im Streitfall ergebe sich keine andere Beurteilung der Entnahme daraus, dass das übertragene Wirtschaftsgut aus dem Sonderbetriebsvermögen des A bei der KG in das Gesamthandsvermögen der I-KG, an deren Vermögen alleine A beteiligt war, übertragen worden sei.

1.1.7.2 BFH v. 19. 9. 2012 IV R 11/12¹⁹

Sachverhalt:

Der Kläger zu 2. (Kläger) war im Streitjahr 2001 als Kommanditist zu 70 % am Vermögen der Klägerin, einer GmbH & Co. KG, beteiligt.

Mit Vertrag vom 26.06.2011 übertrug der Kläger zwei bis dahin zu seinem Sonderbe- trieb vermögen gehörende bebaute Grundstücke auf die Klägerin. Auf einem der

¹⁹ BFH/NV 2012, 1880.

Grundstücke lastete eine Verbindlichkeit in Höhe von 296 453,47 €, die die Klägerin übernahm. Die Klägerin bilanzierte die Grundstücke anschließend mit ihrem Buchwert.

Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Übertragung des mit der Verbindlichkeit belasteten Grundstücks anteilig zur Aufdeckung stiller Reserven geführt habe. Der Verkehrswert des Grundstücks betrug 1 520 000 €. Nach Abzug des Buchwerts von 1 026 339,09 € beliefen sich die stillen Reserven auf 493 660,91 €. Im Verhältnis zum Verkehrswert machte die übernommene Verbindlichkeit 19,5 % aus, so dass es nach Auffassung des Finanzamts zur Aufdeckung stiller Reserven in Höhe von 96 281,24 € im Sonderbetriebsvermögen des Klägers gekommen war. Um diesen Betrag erhöhte das Finanzamt die Sonderbetriebseinnahmen des Klägers. Zugleich ergaben sich für die Klägerin höhere Abschreibungen in Höhe von 1 685,24 € sowie eine um 13 394,79 € erhöhte Gewerbesteuer-Rückstellung.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Entscheidung des BFH:

Der BFH gab der Revision statt und hob das erstinstanzliche Urteil auf.

Hier ein Ausschnitt aus den Entscheidungsgründen des BFH:

- Die Übertragung des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers in das Gesamthandsvermögen der Klägerin habe ungeachtet der Übernahme einer den Buchwert nicht überschreitenden Verbindlichkeit, nicht zu einem Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des Klägers geführt.
- Der Gesellschafter einer Personengesellschaft könne Wirtschaftsgüter aus seinem Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft wie ein fremder Dritter entgeltlich veräußern. Überschreite das Entgelt den Buchwert, erziele der Gesellschafter aus der Veräußerung einen Gewinn in seinem Sonderbetriebsvermögen.

Entgelt für die Übertragung eines Wirtschaftsguts sei jede Gegenleistung, gleichgültig ob sie in Geld, Sachen oder Rechten bestehe. Übernehme die Personengesellschaft im Zusammenhang mit der Übertragung des Wirtschaftsguts eine Verbindlichkeit des Gesellschafters, sei darin ein Entgelt zu sehen²⁰.

Im Streitfall sei das Grundstück in Höhe der übernommenen Verbindlichkeit von 296 453,47 € entgeltlich übertragen worden. Ein Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des Klägers ergebe sich daraus aber nicht, weil der Buchwert mit 1 026 339,09 € höher als dieses Entgelt gewesen sei.

²⁰ BFH v. 21.06.2012 IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; v. 11.12.2001 VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420.

- Soweit das Entgelt hinter dem Verkehrswert des Grundstücks zurückbleibe, sei die Übertragung unentgeltlich durchgeführt worden und habe ebenfalls nicht zu einer Gewinnrealisierung geführt.

Verlasse ein Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen aus betriebsfremden Gründen ohne angemessene Gegenleistung, sei der Vorgang als Entnahme zu beurteilen.

Im Streitfall liege danach schon dem Grunde nach eine Entnahme nicht vor.

Denn das übertragene Wirtschaftsgut habe das Betriebsvermögen nicht verlassen, zu dem es vor der Übertragung gehört habe. Das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft umfasse nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen in der Hand ihrer Gesellschafter²¹. Wechsle ein Wirtschaftsgut durch eine Transaktion von einem Teil des Betriebsvermögens der Personengesellschaft in einen anderen Teil desselben Betriebsvermögens, könne der Vorgang nicht als eine Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG angesehen werden. Denn die Entnahme setze nach dieser Vorschrift voraus, dass das Wirtschaftsgut den Bereich des Betriebs verlasse. Werde der betriebliche Funktionszusammenhang nicht gelöst, fehle es an einer Entnahme²². Anders als bei einem Einzelunternehmer sei deshalb bei einer Personengesellschaft ein zivilrechtlicher Rechtsträgerwechsel ohne gleichzeitige Entnahme denkbar. Finde der Vorgang ganz oder teilweise unentgeltlich statt, fehle es insoweit an einem Besteuerungstatbestand.

Dem stehe nicht entgegen, dass der Katalog des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auch derartige Übertragungen enthalte. Der Senat verstehe die Norm als eine Bewertungsvorschrift für die dort genannten Wirtschaftsguttransfers, die im Fall der Unentgeltlichkeit für die dadurch gegebenenfalls verwirklichte Entnahme eine Bewertung mit dem Buchwert anordne²³. Diese spezialgesetzliche Regelung gehe § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG vor, wonach eine Entnahme mit dem Teilwert zu bewerten sei.

Die von der Finanzverwaltung in solchen Fällen angewendeten Trennungstheorie (BMF-Schreiben vom 08.12.2011²⁴ unter II.3.a), wonach bei einer

²¹ Z.B. BFH v. 30.03.1993 VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864, unter II.5.a; v. 17.12.2008 IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371, unter II.2.a).

²² BFH v. 17.07.2008 I R 77/06, a.a.O. (Fußn. 21), unter B.III.3.b bb).

²³ BFH v. 21.06.2012 IV R 1/08, a.a.O. (Fußn. 20), unter II.b cc (1).

²⁴ IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279.

teilentgeltlichen Übertragung immer ein dem Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert entsprechender Anteil der stillen Reserven realisiert werde, sei nicht anzuwenden. Zu Fällen, in denen – wie hier – nach den vorstehenden Grundsätzen in Bezug auf die Differenz zwischen Entgelt und Verkehrswert keine Entnahme vorliege, nehme das Schreiben des BMF keine Stellung.

Praxishinweis:

Die Finanzverwaltung hat die vorstehenden Entscheidungen noch nicht im BStBl. veröffentlicht²⁵.

Sie widersprechen I. 3 Ziff. 15 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011²⁶.

Der IV. Senat ist der Auffassung, dass bei einem teilentgeltlichen Geschäft die Buchwerte in vollem Umfang dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zuzuordnen sind. Er stellt klar, dass die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, wonach auch bei einer teilentgeltlichen Übertragung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die Trennungstheorie anzuwenden ist, keine gesetzliche Grundlage hat.

Die neue Ermittlungsmethode des BFH (sog. modifizierte Trennungstheorie) kommt zu erheblich geringeren Veräußerungsgewinnen, da das vereinbarte Entgelt oftmals die steuerlichen Buchwerte nicht erreichen oder kaum überschreiten wird.

Mit seiner neuen Linie berücksichtigt der Senat die Besonderheiten der Mitunternehmerschaft, wonach deren Betriebsvermögen gleichermaßen aus dem Gesamthandsvermögen der Gesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter besteht. Dementsprechend setzt sich auch der Mitunternehmeranteil aus dem Gesellschaftsanteil (am Gesamthandsvermögen) und dem funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers zusammen²⁷. Hieraus folgt zwingend, dass der unentgeltliche Wechsel eines Wirtschaftsguts vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) keinen betriebsfremden Zwecken dienen kann und demzufolge keine Entnahme darstellt.

Letztlich kommt es zu diesem merkwürdigen Ergebnis aufgrund der Abkehr des BFH von der früher vertretenen Bilanzbündeltheorie²⁸. Der BFH stellt seitdem Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft im Gegensatz zur Vielheit der Gesellschafter in den Vordergrund („Einheitstheorie“). Diese Linie hat zur Folge, dass die Gesamthand

²⁵ Nichtanwendungserl.: BMF v. 12.9.2013, IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I, 1164, Beck-Verw 276556.

²⁶ IV C 6 - S 2241/10/10002, a.a.O. (Fußn. 24).

²⁷ BFH v. 22.09.2011 IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10, unter II.1.a (2), m.w.N.

²⁸ BFH v. 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

auch im Verhältnis zu den Gesellschaftern als eigener Rechtsträger („partielles Steuersubjekt“) anzuerkennen ist. So können sich bei entgeltlichen Geschäften zwischen der Personengesellschaft und den Gesellschaftern Veräußerungsfolgen sowohl im Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen ergeben.

Die vorliegende Entscheidung vom 19.09.2012²⁹ berührt den Grenzbereich der Einheitstheorie, weil Sonderbetriebs- und Gesamthandsvermögen nicht gänzlich voneinander getrennt gesehen werden können, sondern - nicht zuletzt wegen der Formulierung der Einkünftedefinition in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG - den Gewerbebetrieb im ertragsteuerlichen Sinne bilden.

Somit liegt hier der steuerrechtssystematisch interessante Fall eines Rechtsträgerwechsels vor, der bei Vereinbarung eines Entgelts als Veräußerungsgeschäft zu behandeln ist (Einheitstheorie), bei Unentgeltlichkeit hingegen steuerlich nicht erfasst werden kann (Bilanzbündeltheorie).

Offen bleibt die Frage, ob diese Rechtsprechung auch auf die Wertung teilentgeltlicher Übertragungen von Wirtschaftsgütern des steuerlichen Privatvermögens angewendet werden kann.

Literatur: Vees: Einheitstheorie oder Trennungstheorie - Eine kritische Würdigung, DStR 2013, 681.

1.1.7.3 BFH v. 27.10.2015 IV R 28/12³⁰

Vorlage an den Großen Senat des BFH zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns bei teilentgeltlichen Übertragungen („Trennungstheorie“)

Dem Großen Senat des BFH wird gemäß § 11 Abs. 4 FGO die folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Tenor:

Dem Großen Senat des BFH wird gemäß § 11 Abs. 4 FGO die folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt: Wie ist im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG) die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang zu ermitteln?

Sachverhalt:

²⁹ IV R 11/12, a.a.O.

³⁰ BStBl. II 2016, 81.

1A. Sachverhalt und Verfahrensstand

2Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2005 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Verpachtung von Anlagevermögen an eine Betriebs-GmbH (Betriebsaufspaltung). Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Zu ihrem Betriebsvermögen gehörten ua zwei Grundstücke, die mit Werkhallen bebaut waren und von der Betriebs-GmbH genutzt wurden.

3Mit notariell beurkundetem Gesellschaftsvertrag v. 7.12.2004 gründete die Klägerin mit Wirkung zum 1. Januar des Streitjahres 2005 eine GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG). Sie sollte mit einer Kapitaleinlage von 150.000 € einzige Kommanditistin werden. Ferner war sie zunächst Alleingesellschafterin und einzige Geschäftsführerin der - nicht am Vermögen der KG beteiligten - Komplementär-GmbH. In der KG waren nach § 4 des Gesellschaftsvertrags, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, für jeden Gesellschafter sechs Gesellschafterkonten zu führen.

4Die Klägerin sollte ihre Einlageverpflichtung durch die - in einem gesonderten Einbringungsvertrag zu regelnde - Übertragung der bereits erwähnten zwei Grundstücke aus dem Betriebsvermögen ihres Einzelunternehmens zu Buchwerten erbringen. Da die - im Einbringungsvertrag mit 490.583,52 € angegebenen - Buchwerte dieser Grundstücke zum Einbringungszeitpunkt höher waren als der Nominalbetrag der Einlage, sah § 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags vor, den Differenzbetrag dem Darlehenskonto der Klägerin nach § 4 Nr. 6 des Gesellschaftsvertrags gutzuschreiben. Guthaben auf diesem Konto waren mit einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Geschäftsjahres kündbar. Die KG war allerdings berechtigt, die Rückzahlung auf fünf Geschäftsjahre zu verteilen, wenn ihre finanzielle Lage dies erforderte.

5Ebenfalls am 7.12.2004 schloss die Klägerin mit der KG den Einbringungsvertrag. Danach übertrug sie die beiden Grundstücke zum 1.1.2005 auf die KG. In Nr. III.5. dieses Vertrags hieß es: „Als Gegenleistung für den nach Buchwerten eingebrachten Grundbesitz erhält *<die Klägerin>* die Kommanditeinlage von EUR 150.000,00. Soweit der Buchwertsaldo des eingebrachten Grundbesitzes den Nominalbetrag der Kommanditeinlage von EUR 150.000,00 übersteigt, wird der Mehrbetrag als Darlehen der Gesellschaft gewährt. Weitere Gegenleistungen werden der Einbringenden nicht gewährt.“

6Am 15.3.2005 traten zwei der Söhne der Klägerin als weitere Kommanditisten mit Kapitaleinlagen von je 75.000 € in die KG ein, was nach Angaben der Kläger von vornherein geplant war. Sie erbrachten ihre Einlageverpflichtung durch Einbringung eines ihnen zu je 1/2 gehörenden, ebenfalls von der Betriebs-GmbH genutzten Grundstücks, das sie bisher in ihrem Privatvermögen hielten. Der Grundbesitz sollte zum Verkehrswert eingebracht werden; der die Kommanditeinlagen und die mit eingebrachten Verbindlichkeiten übersteigende Betrag sollte der KG als Darlehen gewährt werden.

7Der Jahresabschluss der KG für 2005 datiert v. 14.12.2006 und ist von der Klägerin unterschrieben. Die KG führte hinsichtlich der von der Klägerin eingebrachten Grundstücke die Buchwerte des Einzelunternehmens fort. Sowohl in ihrer Eröffnungsbilanz zum 1.1.2005 als auch in ihrer Bilanz zum 31.12.2005 wies die KG den sich bei der Grundstückseinbringung durch die Klägerin ergebenden Mehrbetrag auf dem „Verrechnungskonto (Privatkonto)“ nach § 4 Nr. 5 des Gesellschaftsvertrags aus.

8Anlässlich von Außenprüfungen bei der Klägerin und der KG vertrat der Prüfer die Auffassung, die Übertragung der Grundstücke von der Klägerin auf die KG sei nach den Grundsätzen der sog „Trennungstheorie“ insoweit als entgeltlich anzusehen, als der Klägerin hierfür eine Gutschrift auf ihrem Privatkonto gewährt worden sei.

9Mit dem angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 erhöhte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) das Ergebnis des Einzelunternehmens der Klägerin um einen Entnahmegewinn aus der Einbringung der beiden Grundstücke iHv 232.015,12 €. Während des anschließenden Einspruchsverfahrens reichten die Kläger einen neuen Jahresabschluss für 2005 ein. Darin ist der Mehrbetrag aus der Grundstückseinbringung auf dem Sonderrücklagekonto gemäß § 4 Nr. 4 des Gesellschaftsvertrags ausgewiesen; eine Verzinsung wurde nicht mehr vorgenommen.

10Nach erfolglosem Einspruchsverfahren verständigten sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vor dem FG darauf, der Ermittlung eines Entnahmegewinns - sofern ein solcher dem Grunde nach anzusetzen sei - geringere Teilwerte als bisher zugrunde zu legen. Danach ergaben sich durch Addition der Einzelwerte für die sechs übertragenen Wirtschaftsgüter - für zwei Grundstücke jeweils Grund und Boden, Hofbefestigung und Gebäude - die folgenden kumulierten Werte:

-Summe der Teilwerte der sechs übertragenen Wirtschaftsgüter	1.200.000,00 €
-Gutschrift auf dem Verrechnungskonto (Teilentgelt)	364.043,52 €
-dieses Teilentgelt ist sodann auf die sechs Wirtschaftsgüter im Verhältnis ihrer Teilwerte verteilt worden	
-Entgeltlichkeitsquote (Teilentgelt ÷ Teilwerte)	30,34 %
-Summe der Buchwerte der sechs Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Klägerin (nach Vornahme einer Korrektur durch die Betriebsprüfung)	472.217,41 €
-Summe der auf die entgeltlichen Teile der Übertragungen entfallenden anteiligen Buchwerte	143.256,41 €

-Summe der aus den Übertragungsvorgängen resultierenden Ge-220.787,37 €
winne (Anteil am Teilentgelt ./. auf den entgeltlichen Teil entfallender anteiliger Buchwert des Wirtschaftsguts)

11 Die Vertreterin des FA erließ in der mündlichen Verhandlung zu gerichtlichem Protokoll einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid. Im Übrigen wies das FG die Klage ab.

12 Zur Begründung führte es aus, die Klägerin habe die Grundstücke nicht unentgeltlich oder ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen. Vielmehr sei ihr durch die KG eine Darlehensforderung eingeräumt worden. Dies ergebe sich sowohl aus dem Gesellschafts- und Einbringungsvertrag als auch aus der vorgenommenen Verzinsung. Das im Vertrag erwähnte Darlehenskonto sei nicht als Kapitalkonto anzusehen. Es habe auch der Interessenlage der Klägerin entsprochen, für die Einbringung Ansprüche gegen die KG zu erhalten, da bei Gründung der KG sowohl der Sicherheitenbedarf eines ihrer Söhne als auch die geplante Aufnahme beider Söhne in die KG bereits bekannt gewesen sei. Die Klägerin habe sich nicht über den Inhalt der getroffenen Vereinbarung geirrt, sondern lediglich über die ertragsteuerrechtliche Auswirkung.

13 Sei der Vorgang danach als teilentgeltlich anzusehen, führe die Anwendung der „reinen Trennungstheorie“ zur Aufdeckung eines Teils der stillen Reserven. Dies entspreche zum einen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und trage zum anderen dem Umstand Rechnung, dass in dem Vorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine Schenkung liege.

14 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG. In der letztlich von der Gesellschafterversammlung festgestellten Bilanz sei der Mehrbetrag auf einem Sonderrücklagenkonto - einem echten Kapitalkonto - gebucht worden. Damit seien die Grundstücke ausschließlich unentgeltlich sowie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebbracht worden.

15 Letztlich könne die Qualifizierung als Kapital- oder Darlehenskonto aber dahinstehen, weil auch bei Annahme eines entgeltlichen Vorgangs das „Gesamtentgelt“ den Buchwert der eingebrochenen Wirtschaftsgüter nicht übersteige und daher nicht zu einer Gewinnrealisierung führen könne. Die vom FG herangezogene „reine Trennungstheorie“ habe keine gesetzliche Grundlage. Sie spalte einen einheitlichen Übertragungsvorgang künstlich auf und schaffe dadurch eine Sachverhaltsfiktion, die jedenfalls dann, wenn - wie hier - die Summe der Werte der Darlehensforderung und der Kommanditeinlage den Buchwert der eingebrochenen Wirtschaftsgüter nicht übersteige, zur Besteuerung von Scheingewinnen führe. Dies widerspreche der Zielsetzung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und verstöße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Trennungstheorie sei vom IV. Senat des BFH zwischenzeitlich aufgegeben worden.

16 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2005 v. 23.5.2012 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus dem gewerblichen Einzelunternehmen um 220.787,37 € gemindert werden.

17 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

18 Es ist der Auffassung, die Entscheidung der Vorinstanz stehe im Einklang mit der überwiegenden bisherigen BFH-Rechtsprechung.

19 Der Senat hat mit Beschluss v. 19.3.2014 - X R 28/12 (BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025) das BMF gemäß § 122 Abs. 2 S. 3 FGO zum Beitritt aufgefordert, um die Beantwortung von vier Fragen gebeten und zugleich seine eigene vorläufige Rechtsauffassung zu diesen Fragen mitgeteilt. Das BMF ist daraufhin dem Verfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, vertritt in der Sache aber die Berechnung des aus einer teilentgeltlichen Übertragung resultierenden Gewinns nach den Grundsätzen der „strengen Trennungstheorie“. Hinsichtlich der vom Senat gestellten Fragen ist das BMF der Auffassung, der Klägerin sei im Streitfall kein Mischentgelt, sondern ein Teilentgelt gewährt worden. Zu den Auswirkungen auf die Besteuerung des Erwerbers weist das BMF darauf hin, dass der Senat sich in seiner Beitrittsaufforderung nur mit einer Form der „modifizierten Trennungstheorie“ befasst habe. Würde man andere - in der Literatur vertretene - Varianten zugrunde legen, wären die steuerlichen Folgen beim Übertragenden und beim Übernehmer unter Umständen nicht mehr aufeinander abgestimmt. Teilentgeltliche Übertragungsvorgänge sollten im Betriebs- und Privatvermögen nach denselben Grundsätzen behandelt werden.

20 Die Kläger haben zu den Fragen des Senats dahingehend Stellung genommen, dass auch sie im Streitfall eine teilentgeltliche Übertragung sehen. Die „modifizierte Trennungstheorie“ führe nicht zu Schwierigkeiten bei der Besteuerung des Erwerbers. Eine unterschiedliche Behandlung von Übertragungsvorgängen im Betriebs- und Privatvermögen sei möglich, weil die Einkünfteermittlung sich unterscheide.

21 Alle Beteiligten regen an, den Großen Senat des BFH anzurufen.

22 Der Senat hat mit Beschluss v. 21.1.2015 vorsorglich eine Divergenzanfrage an den IV. Senat gerichtet. Dieser hat mit Beschluss v. 6.5.2015 geantwortet, dass er an seiner in den Urteilen v. 21.6.2012 - IV R 1/08 (BFHE 237, 503 = DStR 2012, 1500 mAnm *Wii*) und v. 19.9.2012 - IV R 11/12 (BFHE 239, 76 = DStR 2012, 2051 mAnm *Wii*) geäußerten Meinung festhalte. Rechtsgrundlage für seine Auffassung sei § 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 und Abs. 5 S. 3 iVm S. 1 EStG. Nach § 4 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG werde das Endbetriebsvermögen um den Wert der Entnahmen erhöht. Die Entnahme diene als Ersatz für eine unterlassene Realisation und habe die Fiktion eines Gewinns zur Folge. Die Höhe des Gewinns hänge von der Bewertung der Entnahme ab. Grundsätzlich wäre die Entnahme mit dem Teilwert zu bewerten. Es ergäbe sich dann ein Gewinn in Höhe der Differenz von Teil- und Buchwert.

23Nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG seien Entnahmen im Anwendungsbereich dieser Norm mit dem Buchwert zu bewerten. Bei einer voll unentgeltlichen Übertragung des Wirtschaftsguts werde die dadurch eingetretene Minderung des Betriebsvermögens im Wege der Hinzurechnung einer Entnahme in Höhe des Buchwerts ausgeglichen; es komme zu keinem Gewinn. Der Eintritt dieser Rechtsfolge sei das Ziel des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, damit derartige Transfers ohne aktuelle Steuerbelastung vollzogen werden können. Weitere Folge sei für den Übertragungsempfänger, dass dieser das Wirtschaftsgut, das er ohne betriebliche Veranlassung unentgeltlich erhalten habe, zum Buchwert in sein Betriebsvermögen einlege, denn § 6 Abs. 5 S. 3 EStG gelte auch für die Bewertung der Einlage und gehe § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG vor.

24Werde das Wirtschaftsgut zu einem Entgelt unterhalb des Buchwerts übertragen, komme es dadurch immer noch zu einer Minderung des Betriebsvermögens, die mit einer Entnahme ausgeglichen werden müsse. Hierfür gelte ebenfalls die gesetzliche Anordnung, dass „soweit“ unentgeltlich übertragen werde, mit dem Buchwert zu bewerten sei. Auch insoweit werde die Minderung des Betriebsvermögens deshalb mit einer Entnahme ausgeglichen, und zwar in Höhe des Betrags, um den das Entgelt den Buchwert unterschreite. Gleches gelte auf Seiten des Erwerbers, bei dem die Anschaffungskosten um eine Einlage bis zur Höhe des Buchwerts aufgefüllt werden. Im Ergebnis führe der Erwerber folglich den Buchwert des Veräußerers fort.

25Überschreite das Entgelt den Buchwert, bleibe es aber hinter dem Teilwert zurück, müsste das bei einer Bewertung der Entnahme nach allgemeinen Grundsätzen zur Aufdeckung aller stillen Reserven führen, weil die Entnahme mit dem Teilwert zu bewerten wäre. Bei einem verbilligten Entgelt hätte das zur Folge, dass die Entnahme mit der Differenz zwischen Entgelt und Teilwert bewertet würde. Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG sei demgegenüber mit dem Buchwert zu bewerten, „soweit“ das Wirtschaftsgut unentgeltlich übertragen worden sei. Da der Buchwert in diesem Fall bereits durch das Entgelt überschritten sei, bleibe für den Eintritt der Rechtsfolge des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, nämlich den Ansatz des Buchwerts für die Entnahme, dem Wortlaut nach kein Raum. Die Rechtsfolgeanordnung der Norm könne insoweit nur durch Auslegung ermittelt werden, die sich am Zweck des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zu orientieren habe, nämlich unrealisierte Gewinne nicht durch eine Entnahme zu fingieren, sondern die stillen Reserven im Betriebsvermögen des Erwerbers fortzuführen. Dieses Ziel werde nur erreicht, wenn die Entnahme nicht mit einem über den Buchwert hinausgehenden Betrag bewertet werde. Danach komme es bei einer den Buchwert überschreitenden Gegenleistung nur insoweit zu einem steuerlichen Gewinn, als das Entgelt den Buchwert übersteigt. Dieser Betrag bestimme zugleich die Anschaffungskosten des Erwerbers. Eine zusätzliche Einlage in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Anschaffungskosten sei nicht zu berücksichtigen.

26Darüber hinaus hat der IV. Senat erklärt, auch er sei der Auffassung, dass keine Abweichung iSd § 11 Abs. 3 FGO von den genannten Urteilen sowie vom BFH-Urteil v. 6.9.2000 - IV R 18/99 (BFHE 193, 116, BStBl. II 2001, 229 = DStR 2000, 2123) vorläge, wenn der X. Senat in der im Anfragebeschluss angekündigten Weise entscheiden würde.

Gründe:

27 B. Maßgebende Rechtsvorschriften; Meinungsstand

28 I. Gesetzliche Grundlagen

Grundsatz: Entnahmebewertung zum Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG

29Nach der allgemeinen für Fälle des Betriebsvermögensvergleichs geltenden Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ist Gewinn 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, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG); sie sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten.

Ausnahme: Bewertung zum Buchwert bei unentgeltlicher oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten vorgenommener Übertragung aus Betriebsvermögen des Mitunternehmers in Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft, § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 iVm S. 1 EStG

30Davon abweichend ordnet § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 iVm S. 1 EStG an, dass - sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist - bei der Übertragung der Wert anzusetzen ist, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird. Bei dem „Wert, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt“, handelt es sich um den Buchwert im Zeitpunkt der Überführung, der bei Beachtung der Grundsätze der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung anzusetzen ist (Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rn. 1540).

31 II. Von der Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Literatur vertretene Auffassungen zur Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

Finanzverwaltung: Teilentgeltliche Übertragung unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften in voll unentgeltliches und voll entgeltliches Geschäft mit anteiliger Buchwertzuordnung aufzuteilen („strenge Trennungstheorie“)

321. Die Finanzverwaltung teilt in Fällen der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften den Vorgang in ein voll unentgeltliches und ein voll entgeltliches Geschäft auf und ordnet den Buchwert anteilig den beiden Teilen des Geschäfts zu (im Folgenden als „strenge Trennungstheorie“ bezeichnet). Durch diese Berechnungsweise ergibt sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts stets ein gewisser Gewinnrealisierungsbetrag. Wegen der Einzelheiten und Nachweise nimmt der Senat auf seinen im vorliegenden Verfahren ergangenen Beschluss über die Beitrittaufforderung an das BMF Bezug (in BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025, hier Rn. 34 bis 38).

BFH-Rechtsprechung zu strenger oder „modifizierter“ Trennungstheorie nicht eindeutig

332. Der BFH hatte einen Fall wie den hier vorliegenden für den zeitlichen Anwendungsbereich der - seit 2001 geltenden - Regelung des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG noch nicht zu entscheiden. Zu Sachverhaltskonstellationen und/oder Rechtslagen, die zwar jeweils durch eine gewisse, aber nicht durch vollständige Vergleichbarkeit mit dem hier zu beurteilenden Vorgang gekennzeichnet sind, liegen sowohl BFH-Entscheidungen vor, denen sich eine Zustimmung zur strengen Trennungstheorie entnehmen lassen könnte, als auch Entscheidungen, in denen diese abgelehnt und eine „modifizierte Trennungstheorie“ an deren Stelle gesetzt wird (Einzelheiten und Nachweise im Senatsbeschluss in BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025 Rn. 39 bis 59). Im Bereich des Privatvermögens werden teilentgeltliche Übertragungsvorgänge hingegen von den hierfür zuständigen Senaten des BFH durchgängig nach Maßgabe der strengen Trennungstheorie beurteilt (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025 Rn. 64 bis 68).

Meinungsstreit in der Literatur

343. In der Literatur ist die Rechtsfrage ebenfalls umstritten (zu der bis zum Beschluss über die Beitrittaufforderung erschienenen Literatur vgl. Senatsbeschluss in BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025 Rn. 73 bis 80).

35a) Auch nach Ergehen der Beitrittaufforderung zeigt sich - soweit die veröffentlichten Beiträge eine eigene Stellungnahme enthalten - weiterhin ein leichtes Überwiegen derjenigen Stimmen, die eine modifizierte Trennungstheorie favorisieren (hierfür *Demuth*, EStB 2014, 373; *Strahl*/FR 2014, 763; *Teschke/Sundheimer/Tholen*, Unternehmensbesteuerung 2014, 409; *Graw* FR 2015, 260; für die strenge Trennungstheorie *Dornheim* FR 2014, 869; *Heuermann*, JM 2014, 117, 122; *Schütz*, SteuK 2014, 419, 422).

Verschiedene Varianten der „modifizierten Trennungstheorie“ führen zu unterschiedlichen Ergebnissen

36b) Das BMF weist in seiner Stellungnahme allerdings zu Recht darauf hin, dass der vorlegende Senat in seiner Beitrittaufforderung - in Aufnahme der Rechtsprechung des

IV. Senats - lediglich von einer einheitlichen „modifizierten Trennungstheorie“ ausgegangen ist, obwohl in der Literatur hierzu mehrere Varianten vertreten werden, die im Einzelfall unterschiedliche rechnerische Auswirkungen mit sich bringen können.

37aa) Die wohl am häufigsten vertretene Form der modifizierten Trennungstheorie ist dadurch gekennzeichnet, dass in Fällen, in denen das Teilentgelt nicht nur unter dem Teilwert, sondern auch unter dem Buchwert des Wirtschaftsguts liegt, der Buchwert dem entgeltlichen Teil des Geschäfts nur bis zur Höhe des Teilentgelts zugeordnet wird (vom BMF als „modifizierte Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts“ bezeichnet). Dies hat die folgenden rechnerischen Auswirkungen (hier dargestellt am Wirtschaftsgut „Grund und Boden“ des von der Klägerin auf die KG übertragenen Grundstücks I, bei dem das FA eine Entgeltlichkeitsquote von 30,34 % und einen Gewinn von 18.902,11 € angenommen hat):

-Teilwert: 97.495,00 €

-anteilige Gegenleistung: 29.577,02 €

-gesamter Buchwert: 35.187,79 €

38Die Vertreter dieser Variante der modifizierten Trennungstheorie stellen in einem Fall wie diesem darauf ab, dass die Gegenleistung den gesamten Buchwert des Wirtschaftsguts nicht übersteigt und verneinen aus diesem Grund eine Gewinnrealisierung. Allerdings werde - obwohl die Gegenleistung unterhalb des Buchwerts liegt - weder aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts noch aus dem Gesamtorgang ein Verlust realisiert. Vielmehr wird der Buchwert des Wirtschaftsguts - wie das BMF zutreffend analysiert - von dieser Variante der modifizierten Trennungstheorie dem entgeltlichen Teil des Geschäfts nur bis zur Höhe des Teilentgelts zugeordnet, im Übrigen aber dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts (vgl. *U. Förster* DB 2013, 2047, 2051; *Wacker*, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2013/2014, 733, 737; *GrawFR* 2015, 260, 266).

Rechtsprechung des IV. BFH-Senats

39Anders als das BMF wohl meint, wird diese Variante nicht nur von Teilen der Literatur vertreten; sie liegt vielmehr der Sache nach auch den bisher zu dieser Frage ergangenen Entscheidungen des IV. Senats zugrunde, weshalb sich der vorlegende Senat in seiner Beitrittsaufforderung ausschließlich mit dieser Variante befasst hatte. So hatte der IV. Senat in seinem Urteil in BFHE 239, 76 = DStR 2012, 2051 mAnm *Wit* offen gelassen, ob das Teilentgelt geringer oder - maximal - so hoch wie der Buchwert des übertragenen Grundstücks war (übernommene Verbindlichkeiten iHv 296.453,47 €; Buchwert des übertragenen Grundstücks 1.026.339,09 €; Buchung des Differenzbetrags und dessen mögliche Entgelteigenschaft ungeklärt). Gleichwohl führte der IV. Senat aus (unter II.1.a der Gründe): „Im Streitfall ist das Grundstück danach in Höhe der

übernommenen Verbindlichkeit von 296.453,47 € entgeltlich übertragen worden. Ein Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des Klägers ergibt sich daraus aber nicht, weil der Buchwert mit 1.026.339,09 € höher als dieses Entgelt war.“ Hätte der IV. Senat eine andere Variante der modifizierten Trennungstheorie (dazu sogleich unten bb) zugrunde legen wollen, hätte er sich zum einen dazu äußern müssen, ob sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts ein Verlust ergeben könnte bzw. wie ein sich rechnerisch ergebender Verlust bilanzsteuerrechtlich zu behandeln wäre, zum anderen ggf. die Sache zurückverweisen müssen, um klären zu lassen, ob der Differenzbetrag ganz oder teilweise Entgelt war. Dies ist indes nicht geschehen, was zeigt, dass der IV. Senat in Fällen, in denen das Teilentgelt den Buchwert unterschreitet, aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zu einem „Gewinnbeitrag“ von 0 € kommt. Dies ist – insoweit ist dem BMF wieder zu folgen – rechnerisch nur darstellbar, wenn der Buchwert nur insoweit dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zugeordnet wird, als er dem Teilentgelt entspricht.

Nichtaufteilbarkeit des Buchwerts und Zuordnung ausschließlich zum entgeltlichen Teil?

40bb) Andere Autoren sowie der IV. Senat in seiner Antwort auf die Senatsanfrage gehen hingegen von einer strengen Nichtaufteilbarkeit des Buchwerts (dazu noch unten C.III.2.b) aus und ordnen diesen ausschließlich dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zu. Auf dieser Grundlage nehmen sie an, dass bei einer Gegenleistung, die den Buchwert nicht erreicht, aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts ein Verlust realisiert wird. Dieser werde allerdings durch einen Gewinn aus dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts kompensiert (im Folgenden als „modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag“ bezeichnet; zB Wittwer, HLBS-Report 2014, 124, 125, unter 2.c). Im Streitfall hätte dies hinsichtlich des Grund und Bodens des Grundstücks I die folgenden Auswirkungen:

-Ergebnis aus dem entgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs: Teil- =	./.
entgelt (29.577,02 €) ./. gesamter Buchwert (35.187,79 €)	5.610,77 €
-Entnahmegewinn aus dem unentgeltlichen Teil des Übertragungsvor- =	+
gangs: Buchwert (35.187,79 €) ./. Teilentgelt (29.577,02 €)	5.610,77 €
-Gesamtergebnis aus dem Übertragungsvorgang: ./. 5.610,77 €	+ = 0 €
5.610,77 €	

41 C. Auffassung des vorlegenden Senats zur vorgelegten Rechtsfrage

Vorlegender Senat: Argumente für strenge Trennungstheorie überwiegen

42Der vorlegende Senat hält an seiner im Beschluss über die Beitrittsaufforderung (in BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025 Rn. 111) geäußerten Auffassung

fest, wonach die dogmatischen Argumente, die für die strenge Trennungstheorie sprechen, etwas höher zu gewichten sind als die für die denkbaren Gegenauffassungen sprechenden Erwägungen.

„Einheitstheorie“ scheidet aus

43I. Eine Anwendung der sog „Einheitstheorie“ auf die teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter scheidet von vornherein aus (näher dazu Senatsbeschluss in BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025 Rn. 69 bis 72, 77mwN). Diese Berechnungsmethode ist für die Übertragung betrieblicher Einheiten (§ 16 Abs. 1, 2, § 6 Abs. 3 EStG) entwickelt worden. Sie knüpft zum einen an den Wortlaut der speziellen Gewinnermittlungsvorschrift des § 16 Abs. 2 S. 1 EStG an und will zum anderen sicherstellen, dass der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG – auch bei der in der Praxis üblichen Übernahme von Betriebsschulden – ein relevanter Anwendungsbereich verbleibt. Diese Gesichtspunkte sind in Fällen der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen einer Mitunternehmerschaft und ihrem Gesellschafter indes nicht von Bedeutung (so auch BFH v. 11.12.1997 - IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836 = DStRE 1998, 431 unter II.2.a).

„Modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag“ wegen Gewinnrealisation aus unentgeltlichem Teil nicht mit Gesetzeswortlaut vereinbar

44II. Die unter B.II.3.b bb dargestellte „modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag“ zeichnet sich zwar dadurch aus, dass sie eine Aufteilung des Buchwerts des übertragenen Wirtschaftsguts vollständig vermeidet und dadurch den Grundgedanken, der der modifizierten Trennungstheorie zugrunde liegt, in besonders reiner Form verwirklicht. Gleichwohl ist sie nach Auffassung des vorlegenden Senats schon deshalb abzulehnen, weil aus dem unentgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs ein Gewinn realisiert wird. Dies steht indes in Widerspruch zum Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG, wonach – zwingend – der Buchwert anzusetzen ist, „soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich ... übertragen wird“.

45Der IV. Senat hat in seinem Antwortbeschluss v. 6.5.2015 auf die vorsorgliche Divergenzanfrage des vorlegenden Senats formuliert, die aus dem entgeltlichen Teil der Übertragung resultierende „Minderung des Betriebsvermögens“ werde „deshalb mit einer Entnahme ausgeglichen, und zwar in Höhe des Betrags, um den das Entgelt den Buchwert unterschreitet“. Soweit der IV. Senat mit dieser Formulierung meinen sollte, dass aus der Entnahme ein positiver Beitrag zum Gewinn resultiere, könnte der vorlegende Senat dem aus den genannten Gründen nicht folgen.

Vorlegender Senat bevorzugt Verwaltungsauffassung gegenüber „modifizierter Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts“

46III. Aber auch im Verhältnis zu der vom IV. Senat in seinem Urteil in BFHE 239, 76 = DStR 2012, 2051 mAnm *Witt* und einer Mehrheit der Stimmen in der Literatur vertretenen „modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts“ (im Folgenden aus Vereinfachungsgründen wieder als „modifizierte Trennungstheorie“ bezeichnet) würde der vorlegende Senat der Verwaltungsauffassung den Vorzug geben.

Kein Vorrang einer bestimmten Auffassung anhand Gesetzeswortlauts

471. Aus dem Gesetzeswortlaut folgt allerdings noch kein Vorrang der einen oder der anderen Auffassung.

48Im Streitfall ist eine teilentgeltliche Übertragung zu beurteilen (zur Abgrenzung zu einer Übertragung gegen Mischentgelt, die als ein in vollem Umfang entgeltlicher Vorgang anzusehen wäre, s. unten D.I.1.). Teilentgeltliche Übertragungen werden vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG – der beschränkt ist auf unentgeltliche Übertragungen sowie solche entgeltlichen Übertragungen, in denen das Entgelt in der Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten besteht – nicht unmittelbar erfasst (so auch *Demuth*, EStB 2014, 373, 374).

49Allerdings enthält bereits der Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG – in Gestalt des Begriffs „soweit“ – ein Aufteilungsgebot. Der Anwendungsbereich der genannten Vorschrift ist daher nicht auf rein unentgeltliche Übertragungen – die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist vorliegend nicht im Streit und soll daher aus der weiteren Betrachtung ausgeklammert werden – beschränkt. Vielmehr genügt es, wenn in einem Übertragungsvorgang ein unentgeltlicher *Anteil* enthalten ist. In solchen Fällen muss der Vorgang kraft gesetzlicher Anordnung (“soweit”) aufgeteilt werden, und zwar in einen – dann vollständig der Rechtsfolge des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG unterfallenden – voll unentgeltlichen Teil und einen entgeltlichen Teil, dessen steuerrechtliche Folgen sich mangels Tatbestandserfüllung nicht nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG beurteilen können.

50Bis hierher besteht kein Dissens zwischen der strengen und der modifizierten Trennungstheorie. Nach beiden Auffassungen sind teilentgeltliche Geschäfte in einen voll unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufzuteilen (so ausdrücklich auch der IV. Senat in seinem Urteil in BFHE 193, 116, BStBl. II 2001, 229 = DStR 2000, 2123, unter 3.b) und beide Teile den jeweils für sie geltenden Rechtsfolgen zu unterwerfen. Unterschiedliche Ansichten bestehen lediglich hinsichtlich der Frage, in welcher Weise der vorhandene Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts den beiden Teilen des Geschäfts zuzuordnen ist: Nach der strengen Trennungstheorie wird der Buchwert anteilig nach dem Verhältnis zwischen dem Teilentgelt und dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts (der sog. „Entgeltlichkeitsquote“) aufgeteilt; nach der modifizierten Trennungstheorie wird der Buchwert bis zur Höhe des Teilentgelts dem entgeltlichen Teil und im

Übrigen dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts zugeordnet. Die Lösung dieser Zuordnungsfrage kann indes nicht dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG entnommen werden (zutreffend *Gräf* FR 2015, 260, 265).

Von Finanzverwaltung vertretene Zuordnung des Buchwerts nach Maßgabe der Entgeltlichkeitsquote folgt der gesetzlichen Systematik

512. Die Richtigkeit der von der Finanzverwaltung vertretenen Zuordnung des Buchwerts nach Maßgabe der Entgeltlichkeitsquote folgt nach Auffassung des vorlegenden Senats allerdings aus der gesetzlichen Systematik.

Erwerbsaufwand für Wirtschaftsgut muss sachgerecht auf unentgeltliche und entgeltliche Komponente aufgeteilt werden

52a) Da die teilentgeltliche Übertragung in eine unentgeltliche und eine entgeltliche Komponente aufzuteilen ist, muss auch der mit dem Wirtschaftsgut in Zusammenhang stehende Erwerbsaufwand – hier in Gestalt der früheren Anschaffungskosten, die wegen ihrer Aktivierung in Gestalt des Buchwerts noch nicht zu steuerlich abziehbarem Aufwand geführt haben – in sachgerechter Weise auf diese beiden Komponenten aufgeteilt werden. Nach dem in § 4 Abs. 4 EStG zum Ausdruck kommenden Veranlassungsprinzip sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Wenn der Steuerpflichtige aber nur mit dem entgeltlichen Teil des Geschäfts einen Realisationstatbestand erfüllt, kann diesem Tatbestand auch nur derjenige Teil des Buchwerts (der Erwerbsaufwendungen) zugeordnet werden, der dem entgeltlichen Teil des Rechtsgeschäfts entspricht. Ansonsten würde Erwerbsaufwand berücksichtigt, der nicht mit dem – hier begrenzten – Realisationstatbestand zusammenhängt (zum Ganzen *Heuermann* DB 2013, 1328, 1329, und JM 2014, 117, 122; *Schütz* SteuK 2014, 419, 422). Gründe, die dafür sprechen, den Buchwert abweichend vom Veranlassungsprinzip gerade dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zuzuordnen, ergeben sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der gesetzlichen Systematik noch aus allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts. Im Gegenteil gehört immer dann, wenn Vorgänge zu beurteilen sind, die aus mehreren Komponenten bestehen, die anteilige Zuordnung von Werten nach dem Maßstab, wie sie durch die eine oder die andere Komponente wirtschaftlich verursacht bzw. veranlasst sind, zu den tragenden Grundsätzen des Einkommensteuerrechts.

Buchwert ist nicht unteilbar

53b) Die Argumentation der Gegenauflistung, das Wirtschaftsgut sei als kleinste Einheit der Besteuerung unteilbar, so dass auch der Buchwert des Wirtschaftsguts nicht aufgeteilt werden dürfe (so *Ley*, StbJb 2003/2004, 135, 152; *Wendt*, StbJb 2012/2013, 29, 42, und DB 2013, 834, 838), überzeugt nicht.

54aa) Zum einen hält die modifizierte Trennungstheorie – jedenfalls in der Variante „mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts“ – diese Vorgabe

selbst nicht ein, sondern nimmt durchaus eine Aufteilung des Buchwerts vor. Sie wählt lediglich einen anderen Aufteilungsmaßstab als die strenge Trennungstheorie, indem sie den Buchwert nicht nach Maßgabe der Entgeltlichkeitsquote aufteilt, sondern den Buchwert bis zur Höhe des Teilentgelts dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zuordnet (so dass sich aus diesem Teil weder ein Gewinn noch ein Verlust ergibt, wenn das Teilentgelt hinter dem Buchwert zurückbleibt), im Übrigen aber dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts (vgl. zu dieser „Verlustproblematik“ auch *Heuermann* DB 2013, 1328; *Demuth*, EStB 2012, 457, 459).

55bb) Zum anderen steht die gesetzliche Systematik einer Aufteilung des Buchwerts schon dem Grunde nach nicht entgegen. Aufgeteilt wird auch nach der Auffassung des vorlegenden Senats nicht das Wirtschaftsgut (dieses geht ungeteilt auf den Erwerber über), sondern das Rechtsgeschäft. Diese Aufteilung wird in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG (“soweit”) ausdrücklich angeordnet. Der Buchwert des Wirtschaftsguts ist nach dem gesetzlichen Aufteilungsgebot aber in einer möglichst sachgerechten Weise auf die beiden Teile des Rechtsgeschäfts aufzuteilen, weil dies für die Ermittlung der zutreffenden steuerlichen Ergebnisse aus diesen beiden Teilen des Geschäfts erforderlich ist (vgl. zum Ganzen auch *Heuermann* DB 2013, 1328, 1329).

Aus allgemeiner Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG folgt nichts anderes

56c) Aus der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG folgt nichts anderes. Diese nimmt einen auf das gesamte Wirtschaftsjahr bezogenen Betriebsvermögensvergleich vor. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG stellt sich insoweit allerdings als die speziellere Norm dar, die eine besondere Gewinnermittlungsvorschrift für den einzelnen Geschäftsvorfall enthält und in ihrem Anwendungsbereich nicht nur die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG verdrängt – insoweit besteht Übereinstimmung zwischen den Vertretern der strengen und der modifizierten Trennungstheorie –, sondern auch die allgemeine Vorschrift des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG (ähnlich auch *Dornheim*, DStZ 2013, 397, 400).

Einheitliche Grundsätze für teilentgeltliche Übertragungen im Betriebsvermögen und im steuerverstrickten Privatvermögen

57d) Nur diese Betrachtungsweise stellt zudem sicher, dass teilentgeltliche Übertragungen sowohl im Betriebsvermögen als auch im steuerverstrickten Privatvermögen weiterhin nach denselben Grundsätzen beurteilt werden.

58Der vorlegende Senat hat die Notwendigkeit einer einheitlichen Beurteilung schon in seinem Beschluss über die Beitrittsaufforderung in BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025 (Rn. 96) daraus abgeleitet, dass einerseits die Art und Weise der Ermittlung des Veräußerungsgewinns beim Übertragenden jeweils in folgerichtiger Weise Auswirkungen auf die Anschaffungskosten des Erwerbers haben muss (gesetzlich

angeordnete Wertverknüpfung; dazu noch unten e), andererseits aber nach einhelliger Auffassung der Begriff der Anschaffungskosten bei allen Einkunftsarten einheitlich zu verstehen ist. Der letztgenannte Rechtssatz wird auch vom IV. Senat geteilt (BFH v. 13.7.1989 - IV R 137/88, BFH/NV 1990, 422 = BeckRS 1989, 06110, unter 3., unter Bezugnahme auf die insoweit grundlegende Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 26.11.1973 - GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl. II 1974, 132 = BeckRS 1973, 22002387; ebenso jüngst - unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die im vorliegenden Verfahren ergangene Beitrittsaufforderung des Senats - BFH v. 30.6.2015 - VIII B 5/14, BFH/NV 2015, 1387 = BeckRS 2015, 95369 Rn. 9; zur Einheitlichkeit der Voraussetzungen für den Abzug von Absetzungen für Abnutzung im Betriebs- und Privatvermögen vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH v. 23.8.1999 - GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl. II 1999, 778 = DStR 1999, 1652, unter C.I.1.).

59 Soweit in einzelnen Stellungnahmen die Auffassung vertreten wird, teilentgeltliche Übertragungen könnten im Betriebsvermögen durchaus abweichend vom steuerverstrickten Privatvermögen beurteilt werden (*Wendt* DB 2013, 834, 839; *Graw* FR 2015, 260, 266; noch deutlicher *Demuth*, EStB 2014, 373, 376: die entsprechenden Ausführungen des Senats im Beschluss über die Beitrittsaufforderung seien „deplatziert“), hielte der vorlegende Senat dies für eine systematisch nicht gebotene Verkomplizierung.

Besteuerung des Erwerbers

60e) Im Ergebnis weitgehend neutral bleiben allerdings Überlegungen zur Besteuerung des Erwerbers. Der Senat geht davon aus, dass die modifizierte Trennungstheorie jedenfalls in der Variante der „modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts“ die einheitliche Behandlung des Übertragungsvorgangs beim Übertragenden und Übernehmenden nicht gefährdet. Entscheidend ist insoweit allein, dass die jeweilige Berechnungsmethodik für den eventuell aus der teilentgeltlichen Übertragung verwirklichten Gewinn in folgerichtiger Weise auf die Ermittlung der Anschaffungskosten des Erwerbers übertragen werden kann, so dass es zu einer gesetzlich zwingend vorgeschriebenen (§ 6 Abs. 5 S. 3 iVm S. 1 EStG) Wertverknüpfung zwischen den Ebenen des Übertragenden und des Übernehmenden kommt. Dies wäre bei Anwendung dieser Variante der modifizierten Trennungstheorie in gleicher Weise sichergestellt wie nach der Verwaltungsauffassung. Wegen der Einzelheiten nimmt der Senat auf die Ausführungen in seinem Beschluss über die Beitrittsaufforderung Bezug (in BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025 Rn. 90 bis 94). Insoweit hat sich das BMF - wenn auch unter Hinweis darauf, dass eine solche Buchwertaufteilung dem Grundgedanken der modifizierten Trennungstheorie eigentlich widerstreitet (oben b aa) - der Auffassung des Senats angeschlossen.

61 Lediglich die modifizierte Trennungstheorie in der Variante der „modifizierten Trennungstheorie mit Verlustbeitrag“ könnte diese Korrespondenz gefährden (vgl. *Demuth*,

BeSt 2012, 33, 34; *Demuth*, EStB 2012, 457, 459; *Stahl*, BeSt 2013, 3, 4; *Dornheim* DStZ 2013, 397, 402; *Levedag* GmbHR 2013, 673, 680; *Dornheim* FR 2014, 869, 873). Mit dem vollständigen Verbrauch des Buchwerts beim entgeltlichen Teil des Geschäfts wäre eine Fortführung des Buchwerts über 0 € beim unentgeltlichen Teil des Geschäfts schwer zu vereinbaren.

62Der Senat folgt nicht der Auffassung, die für die Besteuerung des Erwerbers gelgenden Grundsätze seien losgelöst von den Grundsätzen, die für die Besteuerung des Veräußerers gelten (so aber wohl *Wittwer*, 63. HLBS-Steuerfachtagung Berlin 2012, Dokumentationsband, 7, 11: „völlig irrelevant“). Eine solche Annahme ließe die in § 6 Abs. 5 S. 3 iVm S. 1 EStG angeordnete Wertverknüpfung außer Betracht. Vielmehr sind aufgrund dieser gesetzlichen Anordnung die Anschaffungskosten des Erwerbers „als Gelegenstück zum Veräußerungserlös des Veräußerers“ anzusehen; beide Größen entsprechen einander (so ausdrücklich BFH v. 22.10.2013 - X R 14/11, BFHE 243, 271, BStBl. II 2014, 158 = DStR 2014, 80 Rn. 51, 55).

Strenge Trennungstheorie knüpft in möglichst enger Weise an tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an

633. Eine nach den Grundsätzen der strengen Trennungstheorie vorzunehmende Aufteilung des Rechtsgeschäfts und Zuordnung des Buchwerts knüpft zudem in möglichst enger Weise an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an.

64Zwar ist auch der vorlegende Senat der Auffassung, dass aus den Grundsätzen über die zivilrechtliche Behandlung gemischter Schenkungen nicht unmittelbar abzuleiten ist, wie die steuerliche Gewinnermittlung in derartigen Fällen vorzunehmen ist (ebenso *Wendt* DB 2013, 834, 838; *Heuermann* DB 2013, 1328, 1329). Beide Rechtsgebiete folgen ihren jeweils eigenen Regeln und Teleologien. Die zivilrechtlichen Theorien über die Behandlung gemischter Schenkungen dienen dazu, die Anwendbarkeit der im Kauf- und Schenkungsrecht jeweils unterschiedlichen Rechtsfolgen (zB Formbedürftigkeit, Widerrufsmöglichkeit, Gewährleistungsansprüche) zu klären. Für die Frage, ob bzw. in welchem Umfang eine teilentgeltliche Übertragung zu einer Gewinnrealisierung führen kann, ist dies jedoch ohne Bedeutung.

65Gleichwohl stellt die Aufteilung nach den Grundsätzen der strengen Trennungstheorie ein „Hilfsmittel zur Beschreibung der Rechtsfolgen, die das Gesetz an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt knüpft“, dar (so ausdrücklich noch der IV. Senat im Urteil v. 17.7.1980 - IV R 15/76, BFHE 131, 329, BStBl. II 1981, 11 = BeckRS 1980, 22005406, unter 3.b). Sie wird damit dem wirtschaftlich Gewollten - dem Umstand, dass in dem Vorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine schenkweise Übertragung enthalten ist - gerecht und ermöglicht die eindeutige Zuordnung der beiden Teile des Geschäfts zu den jeweiligen gesetzlichen Regelungen (zutreffend *Röhner*, Steuerberater 2003, 202, 206; *Niehus/Wilke* FR 2005, 1012, 1015).

Strenge Trennungstheorie verstößt nicht gegen Leistungsfähigkeitsprinzip

664. Soweit Vertreter der modifizierten Trennungstheorie meinen, das Leistungsfähigkeitsprinzip stehe einer Gewinnrealisierung bei teilentgeltlichen Vorgängen entgegen, weil dem Übertragenden keine Mittel zur Steuerzahlung zuflössen (so *Korn*, KÖSDI 2002, 13272, 13276; *Ley*, StBjB 2003/ 2004, 135, 152; *Prinz HüttigDB* 2012, 2597, 2599; ähnlich *Demuth*, EStB 2014, 373, 375; *GrawFR* 2015, 260, 265), vermag der vorlegende Senat dem weder hinsichtlich der Sachverhaltsannahme noch hinsichtlich der Rechtsfolgenableitung zu folgen.

Übertragender erhält Mittel, die zur Steuerzahlung zur Verfügung stehen

67a) Unzutreffend ist bereits der Einwand, dem Übertragenden stünden keine Mittel zur Steuerzahlung zur Verfügung. Vielmehr sind teilentgeltliche Übertragungen – anders als voll unentgeltliche Vorgänge – gerade dadurch gekennzeichnet, dass dem Übertragenden ein Entgelt zur Verfügung steht (ebenso *DornheimFR* 2014, 869, 874). Dies zeigt insbesondere der Streitfall: Die KG hatte der Klägerin ausweislich des Gesellschafts- und Einbringungsvertrags für die Übertragung der nicht mehr mit valutierenden Verbindlichkeiten belasteten Grundstücke – neben den werthaltigen Gesellschaftsrechten – eine Darlehensforderung iHv 364.043,52 € einzuräumen, deren Auszahlung die Klägerin grundsätzlich jederzeit unter Wahrung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten verlangen konnte. Der vom FA letztlich ermittelte Gewinn aus dem Übertragungsvorgang beläuft sich auf 220.787,37 €, die hierdurch ausgelöste Einkommensteuer auf einen Teilbetrag von maximal 42 % dieses Gewinns. Die Klägerin war rechnerisch also ohne Weiteres in der Lage, die durch den Übertragungsvorgang ausgelöste Einkommensteuer aus ihrem infolge desselben Vorgangs entstandenen Geldanspruch zu bezahlen.

Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt zur Steuerentstehung nicht gleichzeitigen Mittelzufluss

68b) Vor allem aber vermag der Senat weder der einfach-gesetzlichen Systematik des EStG noch der Rechtsprechung des BVerfG den Rechtssatz zu entnehmen, das Leistungsfähigkeitsprinzip verbiete – insbesondere im Bereich der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, der sich nicht in erster Linie an tatsächlichen Zahlungsvorgängen orientiert (vgl. auch BVerfG v. 12.5.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 = DStRE 2009, 922, Rn. 35) – eine Anknüpfung der Besteuerung an wirtschaftliche Vorgänge, die nicht mit einem gleichzeitigen Mittelzufluss verbunden sind. Wäre die Gegenauflösung zutreffend, dürfte es aus verfassungsrechtlichen Gründen weder eine Steuerpflicht von Entnahmen (§ 4 Abs. 1 S. 1 und 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) noch von Aufgabegewinnen (§ 16 Abs. 3 iVm Abs. 2 EStG) geben; auch bei zahlreichen im UmwStG aufgeführten Steuertatbeständen ist nicht stets ein gleichzeitiger Mittelzufluss gewährleistet. Gleiches gilt für den bilanzsteuerrechtlichen Grundsatz, nach dem nicht

erst der Mittelzufluss, sondern bereits die bloße Entstehung des Anspruchs auf die Leistung selbst dann zur Gewinnrealisierung führt, wenn die Fälligkeit der erworbenen Forderung noch weit hinausgeschoben ist. Rechtsprechung des BVerfG, die der Anwendung derartiger Tatbestände in Fällen eines fehlenden gleichzeitigen Mittelzuflusses entgegensteht, wird weder von den Vertretern der Gegenauuffassung angeführt noch ist sie für den vorlegenden Senat ersichtlich.

Subjektsteuerprinzip spricht für strenge Trennungstheorie

695. Auch das Subjektsteuerprinzip spricht nicht für, sondern gegen eine Interpretation des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, die die Begünstigung auch auf den entgeltlichen Teil einer teilentgeltlichen Übertragung erweitert.

Stille Reserven sind grundsätzlich bei demjenigen Steuersubjekt zu versteuern, bei dem sie entstanden sind

70a) Nach dem Subjektsteuerprinzip - das zugleich Teil des verfassungsrechtlichen Grundsatzes ist, dass die Einkommensbesteuerung an die *persönliche* Leistungsfähigkeit anknüpfen muss - sind stille Reserven grundsätzlich bei demjenigen Steuersubjekt zu versteuern, bei dem sie entstanden sind (vgl. *ReißBB* 2001, 1225, 1226, und *StBjB* 2001/2002, 281, 305; *Wendt, EStB* 2002, 137; *Crezelius FR* 2011, 401; ähnlich auch *Senatsurteil v. 16.6.2004 - X R 34/03, BFHE 207, 120, BStBI. II 2005, 378 = DStR 2004, 1998*, unter II.2.b; zur personalen Anknüpfung der Einkommensteuer auch *Beschluss des Großen Senats des BFH v. 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBI. II 2008, 608 = DStR 2008, 545*, unter D.III.1.). Das Subjektsteuerprinzip wird in den Fällen des § 6 Abs. 5 EStG gerade in der Rechtsprechung des I. und IV. Senats stark betont (vgl. zur Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG *BFH v. 31.7.2013 - I R 44/12, BFHE 242, 240, BStBI. II 2015, 450 = DStR 2013, 2165 Rn. 10*, und v. 26.6.2014 - IV R 31/12, *BFHE 246, 413, BStBI. II 2015, 463 = DStRE 2015, 1 Rn. 27*).

Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips durch Übergang der stillen Reserven bedarf besonderer Rechtfertigung, ...

71b) Eine gesetzliche Regelung, die das Übergehen stiller Reserven auf einen anderen Rechtsträger anordnet, bewirkt zwar einerseits eine steuerliche Entlastung desjenigen, der die stillen Reserven erwirtschaftet hat, andererseits aber stets eine Belastung desjenigen, der die stillen Reserven nicht erwirtschaftet hat, dem sie indes buchmäßig zugeordnet werden. Die darin liegende Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bedarf einer besonderen Rechtfertigung. Diese mag in den Fällen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ansatzweise darin gesehen werden, dass die Parteien einer Unternehmensumstrukturierung es im Regelfall selbst bevorzugen werden, wenn es nicht zu einer sofortigen Steuerzahlung durch das Steuersubjekt kommt, bei dem die stillen Reserven entstanden sind, sondern sie die Steuerzahlung in die Zukunft verschieben können, auch wenn dies zur Folge hat, dass künftig ein

anderes Steuersubjekt belastet wird, zumal die Gestaltungspraxis zahlreiche Möglichkeiten bietet, auf zivilrechtlichem Wege einen Ausgleich für die interpersonelle Verschiebung der Steuerzahlungspflichten zu finden.

... die für den entgeltlichen Teil dem Gesetz nicht zu entnehmen ist

72Gleichwohl geht die auf den mutmaßlichen Willen der Parteien gestützte Rechtfertigung der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips nach Auffassung des Senats nicht so weit, in derartigen Fällen - trotz des Vorhandenseins einer Teil-Gegenleistung - in Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen den Buchwert einseitig der nicht begünstigten Komponente des Geschäfts zuzuordnen, was zugleich das Volumen der steuerlichen Begünstigung weiter erhöhen würde. Eine solche weitergehende Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips bedürfte auch einer weitergehenden Rechtfertigung, für die sich dem Gesetz indes nichts entnehmen lässt.

Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG ändert nichts

73c) Dass die in § 6 Abs. 5 S. 4 EStG vorgesehene Sperrfrist einer gezielten Verlagerung stiller Reserven entgegenwirke (so *Wendt*, StB/Jb 2012/2013, 29, 43, und DB 2013, 834, 839), mag in Einzelfällen zutreffen. Dies entbindet aber nicht davon, den Tatbestand des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG aus sich heraus auszulegen und dabei auch als rechtfertigungsbedürftige - und daher in Fällen der Zahlung tatsächlicher Gegenleistungen ggf. zu begrenzende - Ausnahme vom Subjektsteuerprinzip zu begreifen. Im Übrigen dient die vom Senat vorgenommene Auslegung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nicht dazu, „missbräuchlichen Gestaltungen“ entgegenzuwirken; vielmehr soll sie die gesetzliche Systematik und das Veranlassungsprinzip folgerichtig umsetzen.

Gesetzgeber wollte entgeltliche Übertragungen nicht begünstigen

74d) Für die modifizierte Trennungstheorie wird in diesem Zusammenhang weiter angeführt, bei einer teilentgeltlichen Übertragung würden weniger stille Reserven überspringen als bei einer - vom Gesetz ausdrücklich privilegierten - voll unentgeltlichen Übertragung; auch die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Spezialfall der entgeltlichen Übertragung werde privilegiert. Dies rechtfertige auch die Begünstigung teilentgeltlicher Übertragungen (*Wendt* DB 2013, 834, 839). Nach Auffassung des vorlegenden Senats kann jedoch aus der Privilegierung voll unentgeltlicher Übertragungen gerade nicht der Schluss darauf gezogen werden, dass der Gesetzgeber auch entgeltliche Übertragungen - nämlich die entgeltliche Komponente teilentgeltlicher Übertragungen - ebenfalls ohne Gewinnrealisierung ermöglichen wollte. Aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG scheint eher das Gegenteil zu folgen. Auch aus der Privilegierung - nur - des in Gesellschaftsrechten bestehenden Entgelts folgt nicht die Begünstigung jeglicher Form des Entgelts. Die Vertreter der modifizierten Trennungstheorie räumen selbst ein, dass Entgelte - jedenfalls soweit sie den Buchwert übersteigen - von der Privilegierung nicht erfasst werden, „denn soweit der Übertragende

,Kasse gemacht' und ein Entgelt erhalten hat, hat der Fiskus keinen Anlass, auf eine Besteuerung zu verzichten“ (*Wendt* DB 2013, 834, 835).

75.D. Voraussetzungen einer Vorlage nach § 11 Abs. 4 FGO

Entscheidungserheblichkeit der Rechtsfrage

76l. Die vorgelegte Rechtsfrage zur Auslegung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ist entscheidungserheblich; die Entscheidungserheblichkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des Großen Senats des BFH auf der Grundlage der Rechtsauffassung des vorlegenden Senats zu etwaigen Vorfragen zu beurteilen (Beschluss v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl. II 2013, 317 = DStR 2013, 633 Rn. 28, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

Teilentgeltlichkeit des vorliegenden Vorgangs

771. In seinem Beschluss über die Beitrittsaufforderung (in BFHE 245, 164, BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025 Rn. 83 bis 89) hatte der Senat noch die Frage aufgeworfen, ob der Klägerin im Streitfall möglicherweise gar kein Teilentgelt, sondern ein Mischentgelt gewährt worden ist. Sowohl das BMF als auch die Kläger – das FA hat von einer Stellungnahme abgesehen – vertreten hierzu jedoch die Auffassung, dass es sich um einen teilentgeltlichen Vorgang handelt (aA – jedoch ohne Begründung – *Demuth*, EStB 2014, 373, 375; unklar *Dornheim* FR 2014, 869, 871).

78Der Senat schließt sich dem an. Entscheidend hierfür ist, dass die der Klägerin gewährten Gesellschaftsrechte (das Festkapital von 150.000 € samt dem damit verbundenen Anteil an den stillen Reserven im Vermögen der KG) nicht auf Dauer den vollen Differenzbetrag zwischen dem Teilwert der eingebrachten Grundstücke und der eingeraumten Darlehensforderung repräsentierte. Denn nach dem Vorbringen der Kläger und den bindenden Feststellungen des FG war von vornherein geplant, dass kurze Zeit – hier: zweieinhalb Monate – nach Gründung der KG zwei Söhne der Klägerin als weitere Kommanditisten beitreten. Diese haben mit ihrem Beitritt ebenfalls Anteile an den stillen Reserven erworben. Legt man dies zugrunde, hat die Klägerin letztlich – von vornherein geplant – keinen vollen Gegenwert für ihre Grundstücke erhalten. Eine Einbringung gegen ein Mischentgelt würde als voll entgeltlicher Vorgang aber genau dies voraussetzen.

Abstellen auf Gesellschafts- und Einbringungsvertrag und ursprünglichen Jahresabschluss

792. Auf die Auffassung der Kläger, es sei nicht auf den Wortlaut des Gesellschafts- und Einbringungsvertrags und deren Vollzug in dem ursprünglichen Jahresabschluss v. 14.12.2006 abzustellen, sondern auf den während des Einspruchsverfahrens eingereichten geänderten Jahresabschluss v. 3.7.2008, verweist der Senat auf seine diesbezüglichen Ausführungen im Beschluss über die Beitrittsaufforderung (in BFHE 245, 164,

BStBl. II 2014, 629 = DStRE 2014, 1025 Rn. 26 ff., insbesondere Rn. 32). Danach ist der geänderte Jahresabschluss – entsprechend der vom FG rechtsfehlerfrei vorgenommenen Würdigung – ersichtlich unter dem Eindruck der bereits laufenden rechtlichen Auseinandersetzung mit dem FA erstellt worden und kann daher nur als Äußerung einer Rechtsauffassung der Kläger angesehen werden, nicht aber einen Rückschluss auf das im Zeitpunkt der Gründung der KG wirklich Gewollte zulassen. In ihrer Stellungnahme zur Beitrittsaufforderung haben die Kläger diesen Punkt auch nicht mehr aufgegriffen.

Entscheidungserheblichkeit zumindest bezüglich eines Teils der übertragenen Wirtschaftsgüter

803. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass bei zwei der sechs im Streitfall übertragenen Wirtschaftsgüter – den Hof- und Wegebefestigungen der beiden Grundstücke – sowohl die modifizierte Trennungstheorie als auch die strenge Trennungstheorie zum selben Ergebnis kommen, da der Buchwert dieser Wirtschaftsgüter jeweils 0 € (bzw. in einem Fall 0,30 €) beträgt (hier dargestellt an der Hof- und Wegebefestigung des Grundstücks I):

- Teilwert: 5.000 €
- anteilige Gegenleistung: 1.516,85 €
- gesamter Buchwert: 0 €

81Der IV. Senat würde hier eine Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen der anteiligen Gegenleistung und dem gesamten Buchwert des Wirtschaftsguts annehmen (1.516,85 €). Derselbe Betrag ist aber auch vom FA – das dabei die Grundsätze der strengen Trennungstheorie in rechnerisch zutreffender Weise angewendet hat – der Gewinnermittlung zugrunde gelegt worden.

82Jedenfalls in Bezug auf die aus der Übertragung der Hof- und Wegebefestigungen resultierenden Gewinne müsste die Revision daher selbst bei Zugrundelegung der modifizierten Trennungstheorie ohne Erfolg bleiben. Auch beim Grund und Boden des Grundstücks II übersteigt die anteilige Gegenleistung den vollen Buchwert dieses Wirtschaftsguts, so dass die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie ebenfalls nicht zu einer vollen Steuerneutralität des Übertragungsvorgangs führen würde. Dies berührt aber die Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Rechtsfrage hinsichtlich der übrigen im Streitfall übertragenen Wirtschaftsgüter nicht.

Grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage

83II. Die Vorlage beruht auf § 11 Abs. 4 FGO. Die vorgelegte Rechtsfrage ist von grundsätzlicher Bedeutung, weil sie in nahezu allen Fällen teilentgeltlicher Übertragungen im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG Einfluss darauf hat, ob bzw. in welcher Höhe sich ein Gewinn ergibt. Die Vorlage ist zur Sicherung einer einheitlichen

Rechtsprechung erforderlich, weil der IV. Senat eine andere Auffassung als der erkennende Senat vertritt und die Rechtsfrage von jedem Senat zu beantworten sein kann, der mit den Gewinneinkünften befasst ist. Sofern man die Auffassung vertritt, dass die Rechtsfrage für Wirtschaftsgüter des Betriebs- und Privatvermögens nur einheitlich beantwortet werden kann, wären sogar sämtliche Einkommensteuersenate des BFH betroffen. Die Anrufung des Großen Senats des BFH wird von allen drei Verfahrensbeteiligten sowie einem großen Teil der Literatur (*Hennigfeld* DB 2014, 2254, 2256; *Demuth*, EStB 2014, 373, 376; *Strahl*/FR 2014, 763, 764; *Keller/Sundheimer* GmbHHR 2014, 888, 890; *KK*, KÖSDI 2014, 18950) befürwortet.

Für den Fall, dass die Divergenzvorlage nach § 11 Abs. 2 FGO im Verhältnis zur Grundsatzvorlage nach § 11 Abs. 4 FGO vorrangig sein sollte (so wohl der IX. Senat in seinem Beschluss v. 21.11.2013 - IX R 23/12, BFHE 243, 563, BStBl. II 2014, 312 = DStR 2014, 254 Rn. 39), hat der vorlegende Senat eine vorsorgliche Divergenzanfrage an den IV. Senat gerichtet, die von diesem dahingehend beantwortet ist, dass er an seiner Auffassung festhält, für den Fall einer gegenteiligen Entscheidung durch den vorlegenden Senat eine förmliche Divergenz aber nicht gegeben wäre.

Parallelfundstellen:

Entscheidungen: BeckRS 2015, 96084 ◊ BB 2016, S. 238 (m. Anm. Dr. Martin Büning) ◊ DStRE 2016, 118 (Ls.) ◊ StB 2016, 4 ◊ NZG 2016, 160 (Ls.) ◊ LSK 2015, 510369 (Ls.)

Weitere Fundstellen: BFH/NV 2016, 310 ◊ BFHE 251, 349 ◊ BStBl. II 2016, 81 ◊ DB 2016, 142 ◊ ErbStB 2016, 47 ◊ EStB 2016, 1 ◊ FR 2016, 318 ◊ GmbHHR 2016, 65 (m. Anm. Dr. Christian Levedag) ◊ GmbH-Stpr 2016, 181 ◊ HFR 2016, 109 ◊ NWB 2015, 3882 ◊ StBp 2016, 51 (m. Anm. Jürgen G. Brandt) ◊ StEd 2016, 9 (Ls.)

1.1.7.4 BFH v. 30.10.2018 X R 28/12³¹

BFH (X. Senat), Beschluss vom 30.10.2018 - X R 28/12

Titel:

³¹ BFH/NV 2019, 39.

Beendigung der Verfahren X R 28/12 und GrS 1/16 (strenge oder modifizierte Trennungstheorie bei teilentgeltlichen Übertragungen) wegen Abhilfe durch das FA

Normenkette:

EStG § 6 Abs. 5 Satz 3

Amtlicher Leitsatz:

NV: Nachdem das FA dem Begehrten der Kläger im zugrunde liegenden Revisionsverfahren X R 28/12 abgeholfen hat, war dieses Verfahren sowie das beim Großen Senat des BFH geführte Verfahren GrS 1/16 ohne Entscheidung über die vorgelegte Rechtsfrage (Ermittlung eines eventuellen Gewinns aus teilentgeltlichen Übertragungen nach der strengen oder modifizierten Trennungstheorie) zu beenden.

Rechtsgebiet:

Steuerrecht alt

Schlagworte:

Kostenentscheidung, Erledigung der Hauptsache, Abhilfe, Teilentgeltliche Übertragung, Gewinnermittlung

vorgehend:

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 23.05.2012 - 14 K 2982/10

Weiterführende Hinweise:

NV (nicht amtlich veröffentlicht)

Fundstellen:

BFH/NV 2019, 39 (NV)

GmbHR 2019, 88

LSK 2018, 29955

ECLI:

ECLI:DE:BFH:2018:B.301018.XR28.12.0

1.2 Die gesteuerte ertragsteuerliche Entstrickung beim „Wiesbadener Modell“

Den Hauptanwendungsfall für die Begründung einer ertragsteuerlichen Verstrickung durch Erwerb von Todes wegen stellt das „Wiesbadener Modell“ dar.

Eine Betriebsaufspaltung liegt dann nicht vor, wenn ein Ehegatte ein Grundstück an eine Kapitalgesellschaft vermietet, an der der andere Ehegatte (mehrheitlich) beteiligt ist (sog. Wiesbadener Modell): es fehlt hier an einer personellen Verflechtung.

Soweit das Grundstück nicht anderweitig zu einem Betriebsvermögen gehört, erzielt der überlassende Ehegatte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

1.2.1 Ertragsteuerfolgen des Erwerbs

Beobachtet nun der überlassende Ehegatte den anderen, kommt es zur Begründung einer Betriebsaufspaltung, da der Erbe nun mehrheitlich an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und weiterhin Eigentümer des Grundstücks bleibt, also sachliche und persönliche Verflechtung vorliegen.

Die Einkünfte aus der Überlassung des Grundstücks sind dann Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit gem. § 15 Abs. 2 EStG.

Immobilie und Anteil an der Kapitalgesellschaft werden zum Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) unter wertmäßiger Begrenzung auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 lit. b EStG).

Daraus folgt, dass die stillen Reserven bei der Veräußerung aufzudecken sind, ohne dass eine Haltedauer zur Steuerfreiheit führt. Da gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG eine Kürzung der Einlage um die genutzten Absetzungen für Abnutzung vorgenommen wird, werden die stillen Reserven auch insoweit verstrickt.

Die Einkünfte aus der Überlassung des Grundstücks unterliegen der Gewerbesteuer, ebenso wie eine Realisierung der stillen Reserven an der Beteiligung, die einkommensteuerrechtlich bisher schon als wesentliche Beteiligung der Besteuerung nach § 17 EStG unterlag. Die Belastung mit der Gewerbesteuer kann über die pauschale Anrechnung nach § 35 EStG vollständig oder teilweise gemindert werden.

1.2.2 Gestaltungsmöglichkeiten

Bei der Gestaltung der Nachfolgeregelung kann einerseits versucht werden, das Wiesbadener Modell dadurch aufrechtzuerhalten, dass die Kinder solchermaßen in die Gestaltung einbezogen werden und damit eine sachliche und personelle Verflechtung verhindert wird.

Andererseits kann die Betriebsaufspaltung auch bewusst begründet werden, indem die Immobilie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG eingebracht wird. Dieser Vorgang ist außerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 EStG nicht steuerbar, obwohl er eine Veräußerung darstellt. Ebenso entfällt die Kürzung des Teilwerts nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, die sich auf Einlagen bezieht.

1.3 Gestaltungsfragen bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchsvorbehalt

1.3.1 BFH v. 25.1.2017 X R 59/14³²

1. Die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG setzt voraus, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Daran fehlt es, wenn die einzige wesentliche Betriebsgrundlage aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt wird (Bestätigung der BFH v. 2.9.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, und v. 12.6.1996 - XI R 56, 57/95, BFHE 180, 436, BStBl. II 1996, 527 = DStR 1996, 1399; in Abgrenzung zur Rechtsprechung zur Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, vgl. BFH v. 26.2.1987 - IV R 325/84, BFHE 150, 321, BStBl. II 1987, 772 = BeckRS 1987, 22007992, und v. 7.4.2016 - IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl. II 2016, 765 = DStRE 2016, 968).

2. Es ist insoweit unerheblich, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird.

Sachverhalt:

1A. Der Revisionskläger ist Alleinerbe seiner Mutter (M), der im Laufe des Revisionsverfahrens verstorbenen Klägerin und Revisionsklägerin. M ihrerseits war Alleinerbin ihres im Streitjahr verstorbenen Ehemanns (E). Dieser war Alleineigentümer des bebauten Grundstücks B-Straße 57 in G (Grundstück). In dem Gebäude befinden sich eine Gaststätte sowie vermietete Wohnungen und Büros. Ab 1967 verpachtete E die Gaststätte, die er zunächst selbst betrieb, an wechselnde Pächter. Er behandelte Grundstück und Gebäude in vollem Umfang als Betriebsvermögen und erklärte die aus der (Betriebs-)Verpachtung bzw. Vermietung erzielten Einkünfte auch nach der Verpachtung als solche aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

2 Hinsichtlich des Grundstücks schlossen E und sein Sohn W, der Revisionskläger, unter Beteiligung der M am 10.3.1990 einen notariell beurkundeten Übertragungsvertrag. Nach dessen § 2 übertrug E das Grundstück - ohne Vereinbarung eines Entgelts (vgl. § 7

³² BFH/NV 2017, 1077.

des Vertrages) - auf den Revisionskläger. Jedoch sollte es erst nach dem Tod des E und der M aufgelassen werden (§ 3 des Vertrages). Zur Sicherung seines Anspruchs wurde dem Revisions

Kläger die Eintragung einer Auflassungsvormerkung bewilligt (§ 6 des Vertrages). Nach § 9 des Vertrages sollten Besitz, Nutzen und Lasten des übertragenen Grundstücks erst nach dem Tod des E und der M auf ihn übergehen. Sollte E vor der M versterben, stand ihr bis zu ihrem Tod ein uneingeschränktes, rechnungsfreies Nießbrauchsrecht an dem Grundstück zu (§ 10 des Vertrages).

3Steuerliche Folgerungen wurden aus diesem Vertrag nicht gezogen. E erklärte bezüglich der (Betriebs-)Verpachtung bzw. Vermietung der sonstigen Räumlichkeiten weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nach dem Tode des E am 17.2.2005 ließen M und der Revisionskläger am 4.5.2005 unter Bezugnahme auf den Übertragungsvertrag v. 10.3.1990 folgende (auszugsweisen) Erklärungen notariell beurkunden:

„.... § 1 Vorbemerkungen und Grundbuchbestand

... Die Erschienenen zu 1) und 2) sind übereingekommen, dass die Auflassung des Grundbesitzes an den Erschienenen zu 2) und die Eigentumsumschreibung im Grundbuch bereits zu Lebzeiten der Erschienenen zu 1) erfolgen soll, und zwar unter gleichzeitiger Eintragung eines Nießbrauchsrechts für diese.

§ 2 Auflassung

Aufgrund der zu § 3 des vorgenannten Übertragungsvertrags erteilten Auflassungsvollmacht erklärt der Erschienene zu 2) mit Zustimmung der Erschienenen zu 1) die Auflassung nunmehr wie folgt:

Es besteht Einigkeit darüber, dass der im Grundbuch von G Blatt ... gebuchte Grundbesitz von dem verstorbenen Vater des Erschienenen zu 2) nunmehr auf den Erschienenen zu 2) als Alleineigentümer übergehen soll.

§ 3 Nießbrauchsrecht

Unter Bezugnahme auf die Bestimmungen in § 10 des vorgenannten Übertragungsvertrags bewilligen die Erschienenen zu 1) und 2) die Eintragung des Nießbrauchsrechts zugunsten der Erschienenen zu 1) ... mit der Maßgabe, dass zur Löschung der Nachweis des Todes der Berechtigten genügen soll.“

4Eine Regelung zum Übergang von Nutzen und Lasten enthält dieser Vertrag nicht. Die Eigentumsumschreibung und das Nießbrauchsrecht wurden am 27.10.2005 im Grundbuch eingetragen.

5M erklärte für sich selbst und für E bezüglich der Verpachtung der Gaststätte und der Vermietung der sonstigen Räumlichkeiten für das gesamte Streitjahr 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Einzelnen gab sie Einkünfte für E iHv 13.681 € und für sich

selbst iHv 58.380 € an. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) zunächst und setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß fest.

6Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, es entstehe ein Entnahmegerinn, wenn ein Einzelunternehmer unter dem Vorbehalt eines lebenslänglichen Nießbrauchsrechts Grundstücke des Betriebsvermögens auf seine Kinder übertrage. Dementsprechend seien die Einkünfte aus der Verpachtung der Gaststätte bzw. der Vermietung der sonstigen Räumlichkeiten ab dem Zeitpunkt der Entnahme als solche aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG zu behandeln. Es ergebe sich danach ein begünstigter Aufgabegewinn gemäß § 16 EStG iHv 1.075.500 €. Der laufende Gewinn aus Gewerbebetrieb sei um 46.704 € zu mindern und in derselben Höhe seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen, von denen jedoch Absetzungen für Abnutzung (AfA) iHv 10.720 € abzuziehen seien.

7Das FA erließ dementsprechend einen Änderungsbescheid für 2005, in dem laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb des E iHv 13.681 €, der M iHv 11.676 € und ein Aufgabegewinn iHv 1.075.750 € der Besteuerung zugrunde gelegt wurden. Als Einkünfte der M aus Vermietung und Verpachtung setzte das FA 35.984 € an. Auf den Aufgabegewinn wandte es § 34 Abs. 3 EStG an.

8M war der Meinung, sie habe den Gewerbebetrieb nicht aufgegeben, er bestehe mangels Abgabe einer Aufgabeerklärung fort. Sie habe ihn als ruhenden Gewerbebetrieb mit Vertrag v. 4.5.2005 auf ihren Sohn übertragen. Das vorbehaltene Nießbrauchsrecht betreffe den Gewerbebetrieb insgesamt und nicht nur das einzelne Grundstück. Dementsprechend liege auch keine Entnahme vor. Vielmehr sei mit der Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gewerbebetriebs auf den Revisionskläger bei diesem ein neuer ruhender Gewerbebetrieb entstanden. Es liege insoweit ein Fall vor, wie ihn der BFH in seinem Urteil v. 26.2.1987 - IV R 325/84 (BFHE 150, 321, BStBl. II 1987, 772 = BeckRS 1987, 22007992) im Bereich der Land- und Forstwirtschaft entschieden habe. Danach unterfalle die unentgeltliche Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auch unter Zurückbehaltung eines Vorbehaltsnießbrauchs der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG.

9Dem stehe das vom FA angeführte BFH-Urteil v. 2.9.1992 - XI R 26/91 (BFH/NV 1993, 161) nicht entgegen, das für den streitgegenständlichen ruhenden Gewerbebetrieb, der von der Tätigkeit her Vermögensverwaltung sei, nicht gelten könne. Diesem sei eine Tätigkeitskomponente bereits in dem Augenblick abhandengekommen, in dem die eigene geschäftliche Tätigkeit aufgegeben und zu einer Verpachtung des Betriebs übergegangen worden sei.

10Aber selbst wenn auf die Tätigkeitskomponente eines ruhenden Gewerbebetriebs abgestellt werde, seien die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG erfüllt. Denn für den ruhenden Gewerbebetrieb sei es ausreichend, wenn der Verpächter die Absicht und

die objektive Möglichkeit habe, die bisherige gewerbliche Tätigkeit wieder aufzunehmen, und zwar in eigener Person oder durch einen Gesamtrechtsnachfolger oder einen unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger. Dabei sei die Absicht der Wiederaufnahme zu bejahen, solange diese objektiv möglich sei und der Verpächter dem FA gegenüber keine Betriebsaufgabe erklärt habe.

11Der Einspruch der M hatte keinen Erfolg. Das FA vertrat die Auffassung, M habe den ruhenden Gewerbebetrieb aufgrund des ihr eingeräumten Nießbrauchsrechts fortgeführt und die hiermit verbundenen Geschäftsbeziehungen weiter genutzt. Dies reiche nicht aus, um die Rechtswirkungen des § 6 Abs. 3 EStG herbeizuführen und infolgedessen die Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden. Auch die Klage der M war nicht erfolgreich. Das FG befand in dem in EFG 2014, 2133 veröffentlichten Urteil, das FA habe zu Recht den streitbefangenen Vorgang als (Zwangs-)Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG behandelt und das Vorliegen der Voraussetzungen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG verneint.

12Der Revisionskläger stützt die Revision auf die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe die Besonderheiten eines ruhenden Gewerbebetriebs verkannt. Es habe mit einem tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff argumentiert, ohne die von der Rechtsprechung des BFH entwickelten besonderen Grundsätze und Merkmale für eine Betriebsunterbrechung zu berücksichtigen. Wie bei der Aufgabe erlösche auch bei der Verpachtung der werbende Betrieb. Im Falle der Verpachtung sei danach ein werbender Betrieb, an den insbesondere die Gewerbesteuerpflicht knüpfe, beim Pächter gegeben, nicht dagegen beim Verpächter. Es liege mithin ein Fall vor, in welchem gerade ohne die Tätigkeitsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt würden.

13Dem Großen Senat des BFH komme es in seinem grundlegenden Urteil v. 13.11.1963 - GrS 1/63 S (BFHE 78, 315, BStBl. III 1964, 124 = BeckRS 1963, 21001018) nicht auf die gewerbliche Tätigkeit an. Maßgeblich sei vielmehr die weitere steuerliche Verhaftung des Betriebsvermögens gewesen, wie sich aus dem ersten Leitsatz des Urteils entnehmen lasse, in dem von einer Fortführung des Betriebsvermögens und nicht von einer Fortführung des Betriebs gesprochen werde.

14Würden die wesentlichen Wirtschaftsgüter eines Betriebs nicht veräußert, sondern insgesamt verpachtet, so bedeute die Verpachtung grundsätzlich die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit des bisherigen Betriebsinhabers. Die Einstellung könne allerdings entweder eine endgültige oder aber eine bloße Betriebsunterbrechung sein. Die bloße Betriebsunterbrechung lasse den Fortbestand des Betriebs unberührt. Sie werde ausdrücklich anerkannt und mit ihr die Tatsache, dass die Annahme einer Betriebsaufgabe letztlich von den subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen bzw. im Falle der Verpachtung von der Aufgabeerklärung abhänge. Betriebsverpachtung heiße dementsprechend die Beendigung der nach § 15 EStG konstitutiven gewerblichen Tätigkeit,

die Nutzung des weiterhin bestehenden Betriebsvermögens in anderer Art sowie die Abhängigkeit des Fortbestandes eines Betriebs und des Betriebsvermögens von der Abgabe der Betriebsaufgabeerklärung. Die Bezugnahme im finanzgerichtlichen Urteil auf § 15 Abs. 2 S. 1 EStG gelte mithin nur für den Regelfall, für den nicht zu bezweifeln sei, dass grundsätzlich der Betriebsbegriff tätigkeitsbezogen sei.

15Es gebe neben der Betriebsaufgabe und der Veräußerung noch den ruhenden Gewerbebetrieb im engeren Sinne (ohne Verpachtung) und im weiteren Sinne (mit Verpachtung). Auch die Einstellung jedweder Tätigkeit, selbst einer Verpachtungstätigkeit, lasse die Betriebseigenschaft des verbliebenen Betriebsvermögens unberührt, wenn nach den erkennbaren Umständen die Wirtschaftsgüter jederzeit die Wiederaufnahme des Betriebs gestatteten und wahrscheinlich sei, dass die werbende Tätigkeit innerhalb einer überschaubaren Zeit wieder aufgenommen werde (Senatsurteil v. 26.2.1997 - X R 31/95, BFHE 183, 65, BStBl. II 1997, 561 = DStR 1997, 1035). Unbeschadet einer fehlenden gewerblichen Betätigung räume die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein und mache das Vorliegen der gewerblichen Einkünfte nicht mehr von seiner Tätigkeit abhängig, sondern ausschließlich von der persönlichen Entscheidung des Steuerpflichtigen. Es entspreche deshalb nicht der BFH-Rechtsprechung, wenn das Urteil des FG die Verpachtung des Gaststättenbetriebs als gewerbliche Tätigkeit der M qualifiziere, jedenfalls in der Weise, dass diese Tätigkeit für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs konstitutiv sei. Es sei eine Tätigkeit, die die gewerblichen Einkünfte unberührt lasse, im Übrigen aber zu einem Ruhen des Gewerbebetriebs führe, wie jede Unterlassung einer Tätigkeit, wenn objektiv die Möglichkeit der Wiederaufnahme bestehe.

16Im Urteil v. 17.4.1997 - VIII R 2/95 (BFHE 183, 385, BStBl. II 1998, 388 = DStR 1997, 1880) unterscheide der BFH zwischen gewerblichen Einkünften aus einer entfalteten gewerblichen Tätigkeit iSv § 15 Abs. 2 EStG und den gewerblichen Einkünften aus einem verpachteten, fortgeführten Betrieb. Dabei handele es sich um zwei unterschiedliche Dinge. Aus den Rechtsfolgen bei dem einen könne nicht auf die Rechtsfolgen bei dem anderen geschlossen werden.

17Ebenso wenig sei der Hinweis darauf tragend, dass für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG die „Quelle“ übergehen müsse. Denn die Frage sei doch gerade, was hier die Quelle der fortbestehenden gewerblichen Einkünfte sei. Diese sei jedenfalls keine Tätigkeit, denn die im Streitfall ausgeführte Tätigkeit führe allein nur zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Es gehe um den „Eigentumsbetrieb“, um die Verhaftung der stillen Reserven. Die Quelle der Einkünfte und damit tragend für das Institut des ruhenden Gewerbebetriebs sei mithin das wirtschaftliche Eigentum an dem - ohne Tätigkeit - fortbestehenden Betriebsvermögen.

18Bei der Betriebsverpachtung sei nicht die Tätigkeit prägend und qualifiziere diese als gewerblich. Es sei gerade umgekehrt so, dass der verbleibende Charakter als

Betriebsvermögen (mangels Betriebsaufgabe) die aus dem Betriebsvermögen erzielten Einkünfte zu gewerblichen mache. Auf die Tätigkeit komme es - wie bei der echten Betriebsunterbrechung - nicht an.

19Es gehe letztlich um die Abgrenzung zur Betriebsaufgabe. Dann aber bestehe keine Veranlassung, eine Betriebsaufgabe anzunehmen, wenn - wie hier - ein Betrieb ohne Tätigkeit im Ganzen übertragen werde und objektiv der neue Inhaber in der Lage sei, kraft seiner zum bisherigen Inhaber des ruhenden Gewerbebetriebs begründeten Rechtsbeziehungen die unterbrochene gewerbliche Tätigkeit wieder aufzunehmen und fortzuführen.

20Dem BFH-Urteil in BFHE 183, 385, BStBl. II 1998, 388 = DStR 1997, 1880 könne entnommen werden, dass auch der Inhaber eines ruhenden Gewerbebetriebs diesen trotz Einstellung seiner bisherigen gewerblichen Tätigkeit gemäß § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 EStG übertragen könne. Für die Annahme einer Betriebsaufgabe bestehe dann aber keine Veranlassung, wenn die „andere Tätigkeit“ im Rahmen der unterbrochenen Betriebstätigkeit bei dem Übertragenden verbleibe. In der Sache handele es sich um eine Vermietungstätigkeit, da M über die Nutzungsüberlassung hinaus weder erhebliche zusätzliche Sonderleistungen erbracht habe noch die Tätigkeit nach Art und Umfang ausnahmsweise bereits die Annahme eines Gewerbebetriebs rechtfertige. Die Verpachtung stelle deshalb bezüglich der verbliebenen Tätigkeit regelmäßig eine Vermögensverwaltung dar (vgl. BFH in BFHE 183, 385, BStBl. II 1998, 388 = DStR 1997, 1880).

21Diese Tätigkeit müsse nicht übergehen, um dennoch einen Betrieb und dementsprechend Betriebsvermögen bejahen zu können. Sie könnte auch ganz entfallen, zB wenn die Nießbraucherin den Pachtvertrag beende und die Gaststätte im Einverständnis mit dem Eigentümer bis zur Fortsetzung durch ihn schließe. Was aber bei einer Betriebsunterbrechung im engeren Sinne gelte, müsse auch bei der Übertragung des Betriebs auf einen im Übrigen zur Fortsetzung bereiten und befähigten Dritten gelten. Denn § 6 Abs. 3 EStG wäre sicher auch dann anzuwenden, wenn eine Betriebsunterbrechung im engeren Sinne vorliege und weder Übertragender noch Übernehmer überhaupt eine Tätigkeit entfalteten.

22Dementsprechend verkenne das FG den Betriebsbegriff bei einem ruhenden Gewerbebetrieb und damit die Möglichkeit der Übertragung dieses Betriebs unter Nießbrauchsvorbehalt. Das von ihm zitierte Urteil des IV. Senats des BFH v. 30.3.2006 - IV R 31/03 (BFHE 212, 563, BStBl. II 2006, 652 = DStRE 2006, 1512) stelle keine Abkehr von dessen bisheriger Rechtsprechung dar, in welcher bei der Land- und Forstwirtschaft explizit der Vorbehalt des Nießbrauchs für unschädlich erklärt werde. Deshalb bleibe die Entscheidung des IV. Senats des BFH v. 28.3.1985 - IV R 88/81 (BFHE 143, 559, BStBl. II 1985, 508 = BeckRS 1985, 22007230) für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft auch für diesen Fall von Bedeutung.

23Es sei - im Gegensatz zur Auffassung des FA - nicht vornehmlicher Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG, Umstrukturierungen zu erleichtern; dieser liege vielmehr vor allem darin, den unentgeltlichen Betriebsübergang insbesondere in der Generationennachfolge von steuerlichen Belastungen zu verschonen. Insoweit diene diese Vorschrift zugleich der Verwirklichung des durch Art. 14 des GG geschützten Erbrechts. Das bedinge geradezu die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG im Streitfall. Es liege praktisch eine Umstrukturierung mit dem Ziel der Übergabe des Betriebs bzw. der Möglichkeit der Wiederaufnahme des werbenden Betriebs in zwei Stufen vor. Auf der ersten Stufe werde die werbende Tätigkeit altersbedingt aufgegeben und verpachtet, während auf der zweiten Stufe die Übertragung auf die nächste Generation unter Zurückbehaltung von Einkünften vollzogen werde, welche aus dem werbenden Objekt finanziert würden.

24Dies sei bei der Übertragung des ruhenden Betriebs gegen Versorgungsleistungen nicht anders. Wenn sich hier der Übertragende von der den Gewerbebetrieb prägenden Tätigkeit iSd § 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG bereits getrennt habe und nur noch eine Tätigkeit ausübe, welche den Rahmen privater Vermögensverwaltung nicht überschreite, sei kein Grund ersichtlich, beide Fälle unterschiedlich zu behandeln. Weder in dem einen noch in dem anderen Fall entfalte der Übertragende eine gewerbliche Tätigkeit.

25Der Revisionskläger beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil, den Einkommensteuerbescheid für 2005 v. 27.5.2010 sowie die Einspruchsentscheidung v. 16.2.2011 aufzuheben, hilfsweise, ihm die beschränkte Erbhaftung vorzubehalten.

26Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

27Das FG sei zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Übertragung eines ins Betriebsvermögen eingelegten Grundstücks durch eine Einzelunternehmerin unter dem Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchsrechts als Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG zu behandeln sei und dementsprechend die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht gegeben seien.

Gründe:

28B. I. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 FGO zurückzuweisen.

29Es kann dahinstehen, ob M im Streitjahr dem Revisionskläger einen Betrieb oder lediglich ein Grundstück übertragen hat (unter 1.). Auch bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs (unter 2.) hätte das FG zu Recht die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG als nicht erfüllt angesehen (unter 3.). Der erkennende Senat kann es wegen des Verböserungsverbotes dahingestellt sein lassen, ob das FG - dem FA folgend - zu Recht eine tarifbegünstigte Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG bejaht hat oder ob es sich um eine Entnahme handelt. Aus demselben Grunde ist die Höhe der Einkünfte der M aus Vermietung und Verpachtung nicht zu ändern (unter 4.).

301. Nicht eindeutig ist, ob durch die Auflassung v. 4.5.2005 in Folge des nicht vollzogenen Übertragungsvertrages v. 10.3.1990 der Verpachtungsbetrieb von M auf ihren Sohn, den Revisionskläger, übertragen wurde oder ob nicht vielmehr lediglich das Grundstück der Übertragungsgegenstand war.

31 Werden die Vereinbarungen aufgrund ihres Wortlauts dahingehend ausgelegt, dass lediglich das Grundstück übertragen wurde, während M ihren Verpachtungsbetrieb - nunmehr mittels des vorbehaltenen Nießbrauchs am Grundstück - fortsetzte, sei es als Gewerbebetrieb, sei es im Wege der Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG, liegt eine Entnahme des Grundstücks vor, die gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen ist, oder aber, der Prüferin folgend, eine Betriebsaufgabe. Damit hätte die Revision des Revisionsklägers bereits aus diesem Grund keinen Erfolg (zu den Berechnungen des Entnahmegergebnis im Einzelnen s. unter B.I.4.).

322. Wenn man hingegen davon ausgeht, dass sich die Übertragung nicht auf das Grundstück allein beschränkte, sondern sich vielmehr - da es dessen einzige wesentliche Betriebsgrundlage war - auf den ruhenden verpachteten Betrieb bezog (zur Behandlung der Verpachtung eines Grundstücks, das die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, als Betriebsverpachtung s. Senatsurteil v. 7.11.2013 - X R 21/11, BFH/NV 2014, 676 = BeckRS 2014, 94510 Rn. 16 mwN), hätte M dem Revisionskläger im Streitjahr einen Gewerbebetrieb unentgeltlich übertragen.

33a) Es ist zunächst unstreitig, dass M mit dem Tode ihres Ehemanns E als dessen Gesamtrechtsnachfolgerin Inhaberin eines verpachteten Gewerbebetriebs wurde.

34b) Mit der Eintragung des Eigentumsübergangs am Grundstück sowie der gleichzeitigen Bestellung des Nießbrauchsrechts im Grundbuch am 27.10.2005 (vgl. zur Zulässigkeit der Koppelung der unentgeltlichen Grundstücksübergabe mit dem vorbehaltenen Nießbrauch BFH v. 28.7.1981 - VIII R 124/76, BFHE 134, 130, BStBl. II 1982, 378 = BeckRS 1981, 22005827; *Götz/Hülsmann*, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 11. Aufl., 2017 Rn. 106) wurde der Revisionskläger nicht nur rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks. Das vorbehaltene „uneingeschränkte und rechnungsfreie“ Nießbrauchsrecht führte nicht dazu, dass M das wirtschaftliche Eigentum gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO weiterhin innehatte.

35aa) Eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Abgabenrecht kommt grundsätzlich nur in Betracht, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft ausübt und den nach bürgerlichem Recht Berechtigten (durch vertragliche Vereinbarung oder aus anderen Gründen) für die gewöhnliche Nutzungsdauer wirtschaftlich von der Einwirkung ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Nach ständiger Rechtsprechung ist der Vorbehaltsnießbraucher nur dann wirtschaftlicher Eigentümer, wenn sich seine rechtliche und tatsächliche Stellung gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer des Grundstücks von der normalen

- lediglich eine Nutzungsbefugnis vermittelnden - Position eines Nießbrauchers so deutlich unterscheidet, dass er die tatsächliche Herrschaft über das nießbrauchsbelastete Grundstück ausübt (s. zB Senatsurteil v. 28.7.1999 - X R 38/98, BFHE 190, 139, BStBl. II 2000, 653 = DStR 1999, 1804, unter II.2.a und b mwN). Entscheidend ist der wirtschaftliche Ausschluss des Eigentümers von der Einwirkung auf die Sache, den die Rechtsprechung dann annimmt, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch besteht oder der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. Dies gilt unabhängig davon, ob das Verfügungsrecht, insbesondere das Recht zur Belastung und Veräußerung, beim zivilrechtlichen Eigentümer verbleibt (zB Senatsurteile v. 12.4.2000 - X R 20/99, BFH/NV 2001, 9 = BeckRS 2000, 25005018, unter II.2.c; und v. 18.9.2003 - X R 21/01, BFH/NV 2004, 306 = BeckRS 2003, 25002622, unter II.3.a, jeweils mwN).

36bb) Der Streitfall weist keine Besonderheiten auf, die eine abweichende Beurteilung rechtfertigen könnten. Unerheblich ist, dass der Vorbehaltsnießbrauch auf Lebenszeit der Nießbraucherin M bestellt wurde, da damit bei einem Wirtschaftsgut mit längerer Lebensdauer nicht der Ausschluss des Eigentümers für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Objekt verbunden ist (vgl. BFH in BFHE 190, 139, BStBl. II 2000, 653 = DStR 1999, 1804, unter II.2.c; v. 24.6.2004 - III R 50/01, BFHE 206, 551, BStBl. II 2005, 80 = DStR 2004, 1874, unter II.2.a; und v. 27.6.2006 - IX R 63/04, BFH/NV 2006, 2225 = BeckRS 2006, 25010483, unter II.1.d). Weitere Vereinbarungen, die auf ein wirtschaftliches Eigentum hindeuten könnten, sind nicht erkennbar.

37c) Die Betriebsübertragung erfolgte unentgeltlich, da die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung des Revisionsklägers als Erwerber darstellt (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. zB Urteile in BFHE 134, 130, BStBl. II 1982, 378 = BeckRS 1981, 22005827; in BFHE 150, 321, BStBl. II 1987, 772 = BeckRS 1987, 22007992, unter 1.; v. 12.4.1989 - I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl. II 1989, 653 = BeckRS 1989, 22008962; v. 10.4.1991 - XI R 7, 8/84, BFHE 164, 343, BStBl. II 1991, 791 = DStR 1991, 1076; und v. 24.4.1991 - XI R 5/83, BFHE 164, 352, BStBl. II 1991, 793 = BeckRS 1991, 22009967, unter 4.; sa Erlass des BMF v. 30.9.2013 - IV C 1-S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184 = DStR 2013, 2112 Rn. 40).

383. Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 EStG bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben.

39Zweifelsfrei kann auch ein ruhender, verpachteter und noch nicht aufgegebener Betrieb Übertragungsgegenstand des § 6 Abs. 3 EStG sein (vgl. zB jüngst Senatsurteil v. 6.4.2016 - X R 52/13, BFHE 253, 359, BStBl. II 2016, 710 = DStR 2016, 1591 Rn. 27, das die Frage zum Inhalt hatte, ob das Verpächterwahlrecht bei einer teilentgeltlichen

Übertragung eines verpachteten Betriebs fortbesteht; sa zB *Ehmcke* in Blümich, EStG, § 6 Rn. 1222 mwN).

40 Die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG setzt aber zusätzlich voraus, dass der Übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Daran fehlt es hier, da M die einzige wesentliche Betriebsgrundlage, das Grundstück, aufgrund des ihr vorbehaltenen Nießbrauchs weiterhin selbst vermietet und verpachtet hat.

41 Die höchstrichterliche Rechtsprechung, die zu § 7 Abs. 1 EStDV ergangen ist, gilt auch für die unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs gemäß § 6 Abs. 3 EStG (unter a bis c). Die insoweit abweichende Rechtsprechung des IV. Senats des BFH bezüglich des unentgeltlichen Übergangs eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch kann nicht auf den unentgeltlichen Übergang eines Gewerbebetriebs übertragen werden (unter d). Es macht für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG keinen Unterschied, ob der übertragende Betrieb aktiv betrieben wird oder ob es sich um einen ruhenden Betrieb in Form eines Verpachtungsbetriebs handelt (unter e). Die dadurch bewirkte steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG (unter f).

42a) Nach der Rechtsprechung des BFH zur Vorgängervorschrift des § 6 Abs. 3 EStG setzt die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs iSd § 7 Abs. 1 S. 1 EStDV voraus, dass das (wirtschaftliche) Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang und unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf einen Erwerber übertragen wird. Dabei ist der Begriff des Betriebs nicht allein gegenstands-, sondern zugleich tätigkeitsbezogen zu verstehen. Voraussetzung einer Betriebsübertragung sei deshalb, dass der Gewerbetreibende die im Rahmen des übertragenen Betriebs ausgeübte gewerbliche Tätigkeit aufgebe. Für die Auslegung der Begriffe „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ in § 7 Abs. 1 EStDV könne insoweit nichts anderes gelten als für die entsprechenden Begriffe in § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Hier wie dort gelte es, die Veräußerung bzw. Übertragung des Unternehmens oder Unternehmensteils von der Veräußerung bzw. Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter dieses Unternehmens oder Unternehmensteils, also der Betriebsmittel, zu unterscheiden. Unerheblich sei, dass ein Eigentum an der betrieblichen Betätigung nicht bestehen und dass diese Betätigung deshalb streng genommen auch nicht veräußert und übertragen werden könne. Denn auch wenn - sachenrechtlich - Gegenstand der Veräußerung bzw. der Übertragung lediglich die einzelnen Betriebsmittel seien, so ändere dies doch nichts daran, dass der Übertragende schuldrechtlich verpflichtet sei, dem Erwerber die Fortsetzung der bislang von ihm ausgeübten Tätigkeit zu ermöglichen. Damit verbunden sei, dass der Übertragende sich einer weiteren Tätigkeit im Rahmen des übertragenen Gewerbebetriebs endgültig enthalte und seine bisherige Tätigkeit einstelle. Andernfalls würden lediglich einzelne oder alle Betriebsmittel, nicht aber der Betrieb als solcher übertragen (BFH in BFH/NV 1993, 161, unter II.2. mwN aus der BFH-

Rechtsprechung; und v. 12.6.1996 - XI R 56, 57/95, BFHE 180, 436, BStBl. II 1996, 527 = DStR 1996, 1399, unter II.2.; im Ergebnis ebenso der I. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 157, 93, BStBl. II 1989, 653 = BeckRS 1989, 22008962, unter II.4.a).

43b) Die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung gilt auch für die unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs unter dem Regime des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG. Es bestehen keine Bedenken, diese Rechtsprechung auf den durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402, BStBl. I 1999, 304) eingeführten wortgleichen § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG zu übertragen, da ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfes (s. BT-Drs. 14/265, 174) die bisherige Regelung des § 7 Abs. 1 EStDV übernommen werden sollte.

44c) Der erk. Senat sieht keine Veranlassung, trotz der in einem Teil des Schrifttums vertretenen gegenteiligen Ansicht auf die Einstellung der Tätigkeit des Übertragenden als Voraussetzung für eine steuerneutrale unentgeltliche Betriebsübertragung zu verzichten und die Anforderungen an eine Übertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG normenspezifisch dergestalt einzuschränken, dass die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs unter dem Vorbehalt eines Nießbrauchs steuerneutral möglich ist (so aber *Strahl* in Korn, EStG, § 6 Rn. 474.3.2 und Rn. 474.0; *Gosch*, Anmerkung zum BFH v. 2.9.1992 - XI R 26/91, Die steuerliche Betriebspflicht 1993, 20; *Tiedtke/Wälzholz* DStR 1999, 217; *Geck/Messner* SteuK 2015, 91; *Hörger/Rapp* in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 16 Rn. 41; im Ergebnis wohl ebenso *Hoffmann* in Littmann/Bitz/Pust, § 6 Rn. 1023 durch Verweisung auf *Hörger/Rapp* in Littmann/Bitz/Pust, und *Gratz/Uhl-Ludächerin* H/H/R, EStG, § 6 Rn. 1251; für einen Ertragsnießbrauch die steuerneutrale unentgeltliche Übertragung bejahend *Ei Mourabit* ZEV 2016, 14).

45 Vielmehr ist es konsequent, weiterhin zu fordern, dass der übertragende Betriebsinhaber auch bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt, ebenso wie er sie bei einer entgeltlichen Betriebsübergabe, der Betriebsveräußerung gemäß § 16 Abs. 1 EStG, zu beenden hat. Die von der bisherigen BFH-Rechtsprechung sowie der Vorinstanz herausgearbeiteten Argumente (s. dazu B.I.3.a) sind überzeugend und werden vom erkennenden Senat aus den folgenden Gründen geteilt.

46aa) Die durch § 6 Abs. 3 EStG (zwingend) angeordnete Buchwertfortführung durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger führt zu einer interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven. Anders als bei der unentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern räumt der Gesetz- und Verordnungsgeber im Interesse einer ertragsteuerlich unbelasteten Vermögensübertragung und der Erhaltung der wirtschaftlichen Einheit in der Hand des Erwerbers hier ausnahmsweise dem Realisationsprinzip (verstanden im Sinne eines Umsatzakts) den Vorrang vor dem Subjektsteuerprinzip ein (so Senatsurteil v. 20.7.2005 - X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl. II 2006, 457 = DStR 2005, 1723, unter

II.3.e bb mwN). Dies gilt aber nur für den Sonderfall der unentgeltlichen Übertragung ganzer Betriebe und vergleichbarer Organisationseinheiten. Bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, welche das Gesetz grundsätzlich als Entnahme beurteilt (vgl. § 4 Abs. 1 S. 2 iVm § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG), verbleibt es hingegen bei der systemkonformen Besteuerung des Rechtsvorgängers sowie des Rechtsnachfolgers nach ihrer jeweiligen individuellen Leistungsfähigkeit (Beschluss des Großen Senats des BFH v. 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl. II 2008, 608 = DStR 2008, 545, unter D.III.6.a bb).

47bb) Damit ist der eigentliche Zweck der Steuerverschonung des § 6 Abs. 3 EStG die Bewahrung der wirtschaftlichen Einheit, also des übertragenen Betriebs, an dem sich die Auslegung dieser Ausnahmeregelung zu messen hat.

48Diese wirtschaftliche Einheit ist untrennbar mit der Tätigkeit des jeweiligen Betriebsinhabers für diesen Betrieb verbunden. Wird der neue Betriebsinhaber nicht in die Lage versetzt, die gewerbliche Tätigkeit fortzusetzen, weil der frühere Betriebsinhaber weiterhin unter Einsatz des übertragenen Betriebsvermögens gewerblich tätig ist, kann eine wirtschaftliche Einheit nicht übergegangen sein. Behält sich ein Eigentümer den Nießbrauch an einem Gewerbebetrieb bei dessen Übergabe vor und übt er weiterhin seine bisherige gewerbliche Tätigkeit aus, erfolgt eine zeitlich gestaffelte Betriebsübergabe. Zunächst wird das Eigentum an dem Betrieb übertragen und später aufgrund der Beendigung des Nießbrauchs die eigene gewerbliche Tätigkeit des Übernehmers ermöglicht. Die notwendige wirtschaftliche Einheit, die es zu bewahren gilt, ist damit - jedenfalls solange der Nießbrauch besteht - nicht gegeben, so dass die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Betriebsübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht erfüllt sind.

Rechtsprechung zur Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe unter Vorbehaltsnießbrauch auf Übertragung von Gewerbebetrieben nicht anwendbar, ...

49d) Die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH in Bezug auf die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch ist auf die unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs mit vorbehaltenem Nießbrauch nicht übertragbar.

50aa) In inzwischen ständiger Rechtsprechung hat der IV. Senat des BFH im Wege einer bereichsspezifischen Auslegung entschieden, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auch dann gemäß § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 7 Abs. 1 EStDV ohne Aufdeckung stiller Reserven übertragen werden kann, wenn sich der Übertragende den Nießbrauch an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorbehält (Urteil v. 26.2.1987 - IV R 325/84, BFHE 150, 321, BStBl. II 1987, 772 = BeckRS 1987, 22007992; sa Urteil in BFHE 143, 559, BStBl. II 1985, 508 = BeckRS

1985, 22007230, unter c zur Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mit Rückpacht durch den bisherigen Betriebsinhaber).

51Im Gegensatz zur Auffassung des FG hat der IV. Senat des BFH diese Rechtsprechung nicht aufgegeben, sondern sie vielmehr jüngst in Bezug auf die unentgeltliche Übertragung eines Forstbetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt bestätigt. Er ist dabei zum Ergebnis gelangt, dass die Eigentumsübertragung im Hinblick auf einen wirtschaftenden Forstbetrieb steuerlich weitgehend irrelevant sei. Steuerrechtlich mache es nämlich keinen Unterschied, ob der wirtschaftende Betrieb zusammen mit dem Eigentumsübergang oder erst zu einem späteren Zeitpunkt mit dem Wegfall des Nießbrauchs übertragen werde. Im Ergebnis werde der während des Nießbrauchs in zwei Betriebe (ruhender Eigentümerbetrieb und aktiver Nießbrauchsbetrieb) aufgespaltene Forstbetrieb in der Person des Rechtsnachfolgers wiedervereinigt. Diese Vorgänge führen indes nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern zu einer steuerneutralen Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG (Urteil v. 7.4.2016 - IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBI. II 2016, 765 = DStRE 2016, 968 Rn. 28).

52bb) Die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH zum Vorbehaltsnießbrauch bei der unentgeltlichen Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs kann jedoch nicht auf den unentgeltlichen Übergang eines Gewerbebetriebs gemäß § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden.

53(1) Die Judikatur des IV. Senats des BFH beruht auf seiner Rechtsprechung zur Betriebsveräußerung gemäß § 14 EStG. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sieht er stets dann als gegeben an, wenn das (wirtschaftliche) Eigentum an den Gegenständen bzw. Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens entgeltlich in einem einheitlichen Vorgang auf den Erwerber übertragen wird. Die Einstellung oder Beendigung der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung durch den Veräußerer ist demzufolge grundsätzlich kein Kriterium für eine Betriebsveräußerung. Wesentlich ist danach allein, dass das Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen übergeht.

54Nach der Zwecksetzung der §§ 14, 16 EStG werde der Veräußerungsgewinn steuerlich begünstigt, weil alle stillen Reserven eines Betriebs aufgedeckt und in einem Veranlagungszeitraum versteuert würden und damit in voller Schärfe der Steuerprogression unterliegen. Die Veräußerung des gesamten Betriebsvermögens und die damit verbundene geballte Realisierung der stillen Reserven rechtfertige die Gewährung der Tarifvergünstigung des § 34 EStG ohne Rücksicht darauf, ob der Veräußernde die land- und forstwirtschaftliche Betätigung als Pächter „fortsetze“ oder nicht (BFH in BFHE 143, 559, BStBI. II 1985, 508 = BeckRS 1985, 22007230, unter c).

55Da die Einstellung der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung des bisherigen Betriebsinhabers nach dieser auch von der Finanzverwaltung anerkannten

Rechtsprechung (vgl. Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2015, H 14 Stichwort Rückverpachtung) keine notwendige Voraussetzung für eine Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gemäß § 14 EStG darstellt (s. dazu auch *Paul* in H/H/R, EStG, § 14 Rn. 26), ist die Rechtsprechung des IV. Senats des BFH konsequent, auch bei einer unentgeltlichen Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf dieses Erfordernis zu verzichten und den vorbehalteten Nießbrauch für die steuerneutrale Übertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht als schädlich anzusehen. Die Gleichbehandlung der entgeltlichen und unentgeltlichen Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs bedingt damit für die Land- und Forstwirtschaft insoweit eine bereichsspezifische Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG.

56(2) Diese kann indes auf den Übergang eines Gewerbebetriebs nicht übertragen werden (so bereits der XI. Senat des BFH in BFH/NV 1993, 161, unter II.3., sowie im Ansatz ebenso zweifelnd der IV. Senat des BFH in BFHE 143, 559, BStBl. II 1985, 508 = BeckRS 1985, 22007230, unter c).

57 Die Beendigung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit ist als selbständiges Merkmal der Tatbestandsverwirklichung des § 16 Abs. 1 EStG und losgelöst von dem Merkmal der Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen zu sehen. Denn bereits der Begriff des Gewerbebetriebs iSv § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 EStG ist tätigkeitsbezogen definiert. Er wird begründet durch eine mit Gewinnabsicht unternommene, selbständige und nachhaltige Tätigkeit, die sich ua als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Da der Begriff „Gewerbebetrieb“ eine tätigkeitsbezogene Komponente aufweist, ist Voraussetzung einer Betriebsveräußerung, dass der Gewerbetreibende nicht nur die Betriebsmittel überträgt, sondern auch seine durch den betrieblichen Organismus bestimmte gewerbliche Tätigkeit aufgibt (Senatsurteile v. 16.12.1992 - X R 52/90, BFHE 170, 363, BStBl. II 1994, 838 = DStR 1993, 1018, unter 4.; und v. 17.7.2008 - X R 40/07, BFHE 222, 433, BStBl. II 2009, 43 = DStR 2008, 2254, unter II.3. mwN; sa zB *Wacker* in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 16 Rn. 97 ff.; *Stah* in Korn, EStG, § 16 Rn. 49; *Geissler* in H/H/R, EStG, § 16 Rn. 135 und Rn. 136 unter Stichwort Vorbehaltsnießbrauch). Die notwendige Gleichbehandlung der entgeltlichen und der unentgeltlichen Übertragung (vgl. dazu BFH in BFHE 157, 93, BStBl. II 1989, 653 = BeckRS 1989, 22008962, unter II.4.a) führt demzufolge bei dem Übergang eines Gewerbebetriebs dazu, dass - wie oben dargestellt - ein weiteres Tätigwerden aufgrund eines vorbehalteten Nießbrauchs die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG hindert (im Ergebnis ebenso *Kulosa* in Schmidt, EStG, 36. Aufl., § 6 Rn. 646; *Schieß*/DStZ 2007, 113; *Knobbe* EFG 2014, 2133; wohl auch *Lederle/Wanner* DStR 2015, 2270; *Ehmcke* in *Blümich*, EStG, § 6 Rn. 1222 f.; *Mutschler* in *Frotscher*, EStG, 2015, § 6 Rn. 479; ebenso für die Veräußerung unter Vorbehaltsnießbrauch *Reiß* in *Kirchhof*, EStG, 16. Aufl., § 16 Rn. 47; *Geissler* in H/H/R, EStG, § 16 Rn. 136 aE).

58e) Es ist für die Frage der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 EStG unerheblich, ob ein aktiv betriebener oder ein verpachteter und insofern ruhender Betrieb unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen wird. Nach der auch vom Revisionskläger zitierten Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 78, 315, BStBl. III 1964, 124 = BeckRS 1963, 21001018 gilt im Falle der Betriebsverpachtung und Aufgabeerklärung der bisherige Betrieb als fortbestehend. Der bisher aktiv bewirtschaftete Betrieb wird nur in anderer Form als bisher genutzt (sa BFH v. 12.12.2013 - IV R 17/10, BFHE 244, 23, BStBl. II 2014, 316 = DStR 2014, 252 Rn. 21). Da die verpachteten Wirtschaftsgüter Gegenstand des Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen bleiben, solange dieser nicht erklärt, den Betrieb aufzugeben zu wollen, ist auch ihre Übertragung nur dann steuerneutral möglich, wenn die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG erfüllt sind. Auf das Erfordernis einer Tätigkeitseinstellung - bei einem verpachteten Betrieb die Einstellung der Verpachtung - zu verzichten, würde bedeuten, den Verpachtungsbetrieb im Vergleich zu einem operativ tätigen Betrieb zu privilegieren, ohne dass dafür ein Grund erkennbar wäre.

59f) Im Gegensatz zur Auffassung des Revisionsklägers verstößt die steuerpflichtige Aufdeckung der stillen Reserven bei einer Betriebsübertragung unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs nicht gegen Art. 3 GG, obwohl bei der steuerneutralen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die Fortführung der stillen Reserven möglich ist und der Übertragende lediglich die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 22 Nr. 1a EStG idF des Gesetzes zur Anpassung der AO an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 22.12.2014 (BGBI. I 2014, 2417, BStBl. I 2015, 58) - EStG nF - zu versteuern hat.

60aa) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. zB Beschluss v. 29.9.2015 - 2 BvR 2683/11, DStR 2015, 2757, unter B.II.1.a; sa Senatsurteil v. 27.1.2016 - X R 33/13, BFH/NV 2016, 1002 = BeckRS 2016, 94773 Rn. 33).

61bb) Die Differenzierung zwischen der steuerlichen Behandlung der unentgeltlichen Betriebsübergabe ohne Einstellung der bisherigen Tätigkeit durch den bisherigen Betriebsinhaber mit der Aufdeckung der stillen Reserven und der steuerneutralen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist sachlich gerechtfertigt.

62 Den jeweiligen Übergaben ist zwar gemein, dass sie unentgeltlich sind, oft aus familiären Gründen zur Ermöglichung des Generationswechsels erfolgen und der vorweg genommenen Erbfolge dienen. Der entscheidende Unterschied zwischen den beiden Übertragungen ist aber, dass bei der Betriebsübergabe unter Nießbrauchsvorbehalt die

betriebliche Tätigkeit vom Übergeber fortgesetzt wird, während sie bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen endet.

63(1) Der bisherige Betriebsinhaber führt bei der Übertragung unter Vorbehalt Nießbrauch seine gewerbliche Tätigkeit fort. Er ist mit dem Ergebnis seiner wirtschaftlichen Betätigung, im Streitfall den von Dritten erhaltenen Vermietungs- und Verpachtungseinnahmen, steuerpflichtig. Ihm sind die wirtschaftlichen Chancen und Risiken seiner gewerblichen Aktivitäten aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs zuzurechnen, durch die er gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 EStG erzielt.

64(2) Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist demgegenüber geprägt durch das Versorgungsbedürfnis des Übertragenden als typischerweise notwendige Folge der Übertragung von existenzsicherndem Vermögen sowie die aus dem übertragenen Wirtschaftsgut resultierende Leistungsfähigkeit des zur Zahlung Verpflichteten, des neuen Betriebsinhabers (ständige Rechtsprechung, vgl. zB Senatsurteil v. 13.12.2005 - X R 61/01, BFHE 212, 195, BStBl. II 2008, 16 = DStR 2006, 692, unter II.3.). Nur diesem stehen die wirtschaftlichen Erträge sowie die Chancen und Risiken aus der Bewirtschaftung des übertragenen Betriebs zu.

65 Demzufolge endet bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen die betriebliche Tätigkeit des bisherigen Betriebsinhabers, er kann keinen Einfluss mehr auf die unternehmerischen Entscheidungen des übergebenen Betriebs nehmen. Ihm werden vielmehr lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen vom Übernehmer eingeräumt. Die erhaltene private Versorgungsrente hat der Vermögensübergeber gemäß § 22 Nr. 1a EStG nF zu versteuern.

66 Die unterschiedlichen wirtschaftlichen Folgen der unentgeltlichen Betriebsübergabe und der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sowie die daraus resultierende unterschiedliche steuerliche Qualifizierung der nach der Übergabe erzielten Einkünfte rechtfertigen es, die Übertragungen selbst ebenfalls steuerlich ungleich zu behandeln.

674. Da die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Übertragung des Verpachtungsbetriebs gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht erfüllt sind, stellt die Übertragung des Grundstücks eine gewinnrealisierende Entnahme dar, die zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.

68a) M hat das Grundstück dem Betriebsvermögen entnommen (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), da die unentgeltliche Übertragung aus persönlichen Gründen ein privater Vorgang ist, der nur im außerbetrieblichen Bereich vollzogen werden kann. Der Vorbehalt des Nießbrauchs hat nicht zur Folge, dass nur ein Teil der ideellen Grundstückshälfte aus dem Betriebsvermögen entnommen worden ist. Eigentum und Nießbrauch sind auch nicht teilweise identisch. Das Nießbrauchsrecht ist vielmehr mit der Bestellung im privaten Vermögensbereich neu entstanden (vgl. zu dem Vorstehenden BFH v.

2.8.1983 - VIII R 170/78, BFHE 139, 76, BStBl. II 1983, 735 = BeckRS 1983, 22006596, unter 1. und 3.; und Senatsurteil v. 20.9.1989 - X R 140/87, BFHE 158, 361, BStBl. II 1990, 368 = BeckRS 1989, 22009170, unter 2.a).

69b) Die Werte des entnommenen Grundstücks (316.000 €) und des Gebäudes (804.000 €) sind zwischen den Beteiligten unstrittig. Der Senat kann es dahinstehen lassen, ob das FA und das FG den Entnahmegergewinn zu Recht als steuerbegünstigten Aufgabegewinn behandelt und die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 3 EStG gewährt haben. Ihm ist eine Verböserung der Steuerfestsetzung versagt.

70 Aus den gleichen Gründen kann dahinstehen, ob das FA bei der Ermittlung der Einkünfte der M aus Vermietung und Verpachtung die AfA rechtsfehlerfrei ermittelt hat, da eine Änderung insoweit für M auch nur nachteilig wäre.

71II. Der vom Revisionskläger gestellte Hilfsantrag, den der erkennende Senat als Dürftigkeitseinrede nach § 1990 BGB versteht, hat ebenfalls keinen Erfolg.

72 Die Beschränkung der Erbenhaftung ist vom Erben nicht im Steuerfestsetzungsverfahren oder gegen das Leistungsgebot, sondern gemäß § 265 AO iVm § 781 der Zivilprozeßordnung allein im Zwangsvollstreckungsverfahren einredeweise geltend zu machen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. zB Entscheidungen v. 24.6.1981 - I B 18/81, BFHE 133, 494, BStBl. II 1981, 729 = BeckRS 1981, 22005781; und v. 17.1.2008 - VI R 45/04, BFHE 220, 204, BStBl. II 2008, 418 = DStR 2008, 766, unter II.2.b; sa *Klein/Werth*, AO, 13. Aufl., § 265 Rn. 13 mwN).

73III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

1.3.2 Problemstellung

Der X. Senat des BFH³³ hat entschieden, die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG setze voraus, dass der übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit einstellt. Hieran fehle es, wenn die einzige wesentliche Betriebsgrundlage aufgrund vorbehaltenen Nießbrauchs vom bisherigen Betriebsinhaber weiterhin gewerblich genutzt werde. Gegenstand der Entscheidung war die Übertragung eines verpachteten Einzelunternehmens auf den Nachfolger unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs. Zwar sei die Betriebübertragung unentgeltlich erfolgt, da die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung darstelle. Jedoch habe der übertragende seine bisherige gewerbliche Tätigkeit nicht eingestellt.

³³ BFH v. 25.1.2017 X R 59/14, ZEV 2017, 471.

Der Senat bringt zum Ausdruck, dass es nicht darauf ankomme, ob der Übertragungsgegenstand ein ruhender oder ein aktiver Betrieb sei. Die Grundsätze gelten daher auch für aktiv am Markt tätige Unternehmen.

Der VI. Senat des BFH³⁴ hat jüngst bei der Übertragung forstwirtschaftlichen Vermögens unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs für die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG nicht darauf abgestellt, dass der übertragende seine gewerbliche Tätigkeit einstellt.

Er vertritt die Meinung, es entstehe in diesen Fällen eine „doppelte Betriebsstruktur in Gestalt des ruhenden Eigentümerbetriebs und des wirtschaftlichen Betriebs des Nießbrauchsberechtigten“.

Die Rechtslage ist daher schon für Einzelunternehmen undurchsichtig. Werden Einzelunternehmen in aller Regel nicht unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen, da dem Erwerber das Risiko der persönlichen Haftung schlachtweg nicht zuzumuten ist, ist die Übertragung von Anteilen an gewerblich tätigen oder geprägten Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) in der Praxis zwar kein Gestaltungsalltag, jedoch verbreitet. Hintergrund der Gestaltung ist es, dass der Nießbraucher das „Steuer nicht aus der Hand geben möchte“. Ferner sollen die bisher erwirtschafteten Erträge ganz oder teilweise dem Nießbraucher verbleiben. Sollte die Rechtsprechung des BFH dazu führen, dass dem X. Senat folgend auch die Übertragung von Gesellschaftsanteilen unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs vom Privileg der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG ausgeschlossen ist, würde dies etwas dramatisch formuliert das Ende der Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchsvorbehalt bedeuten. Denn neben der Aufdeckung der stillen Reserven droht der Verlust der Betriebsvermögensverschonung im Rahmen der Erbschaftsteuer, da diese daran anknüpft, dass eine begünstigungsfähige Wirtschaftseinheit auf den Erwerber übergeht und dieser sie fortführt. Dem würde das vorbehaltene Recht des Nießbrauchs vermutlich entgegenstehen.

Der II. Senat des BFH hat in der Vergangenheit³⁵ Grundsätze aufgestellt, die die Verschonungsabschläge eröffneten. Dabei bezog er sich auf die Struktur der doppelten Mitunternehmerschaft, nach welcher bei sachgerechter Gestaltung der Schenker Mitunternehmer bleibt, zugleich der Beschenkte Mitunternehmer wird. Zu der neuen Entwicklung im Ertragsteuerrecht, die eventuell für die erbschaftsteuerliche Beurteilung voreiliglich ist, musste der II. Senat noch nicht Stellung beziehen.

³⁴ BFH v. 13.10.2018 VI R 5/17, DStRE 2019, 129.

³⁵ Grndl. BFH v. 10.12.2008 II R 34/07, BStBl. II 2009, 312, ZEV 2009, 149 mAnm Götz.

1.3.3 Verdoppelung der Mitunternehmerstellung?

Der IV. Senat des BFH³⁶ hat formuliert, an einem Gesellschaftsanteil könne nur eine (einige) Mitunternehmerstellung begründet werden. Im entschiedenen Fall handelte sich um ein obiter dictum, was jedoch an der Feststellung nichts ändert. Der Entscheidung war eine weitere wenige Monate vorher ergangene³⁷ vorausgegangen, in welcher ausgeführt wurde, die Mitunternehmerstellung könne nur erlangt werden, wenn Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative vollständig auf den Erwerber eines Gesellschaftsanteils übergegangen sind. Die Mitunternehmerstellung eines anderen als des zivilrechtlichen Erwerbers könne nur erlangt werden, wenn jene Person anstelle des Gesellschafters die Position als Mitunternehmer einnehme.

Die Entwicklung der Rechtsprechung ist noch nicht absehbar. Für die Praxis ist jedoch von besonderer Bedeutung, dass der IV. Senat regelmäßig die **Mitunternehmerstellung des Beschenkten** bejaht. Damit steht § 6 Abs. 3 S. 1 EStG nur dann infrage, wenn der zivilrechtliche Gesellschafter durch eine weitestgehende Aushöhlung seiner Rechtsposition nur eine formale Gesellschafterstellung (Mitunternehmerstellung) innehalt.

Es steht zu vermuten - jedenfalls zu hoffen -, dass auch der II. Senat des BFH in der ebenso bedeutsamen schenkungsteuerlichen Beurteilung dieser Aussage ausreichend Beachtung schenkt und damit die Mitunternehmerstellung des Erwerbers auch im erb-schaftsteuerlichen Sinne bejaht.

Die **negativen Konsequenzen** wären immer noch - aber nur - , dass es sich anders als bisher bei der Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt nicht mehr um eine fortbestehende Mitunternehmerstellung des Schenkers handeln würde. Die an ihn aufgrund des Nießbrauchs ausgezahlten Beträge sind als **Ertragsnießbrauch** einzustufen. Die damit verbundenen Steuerbelastungen trägt entgegen den Erwartungen der Vertragsparteien - jedenfalls aufgrund der bisherigen rechtlichen Beurteilung - der zivilrechtliche Ge-sellschafter, der dann auch nur die Nettoerträge weiterleiten kann³⁸. In **erbschaftsteuerlicher Hinsicht** wäre die Erbschaftsteuerverschonung auf ein aufschiebend bedingtes Nießbrauchsrecht am Mitunternehmeranteil, wie es der BFH³⁹ ent- schieden hat, ausgeschlossen. Denn das häufig dem überlebenden Ehepartner ausge-setzte Nießbrauchsrecht wäre kein Mitunternehmeranteil mehr.

³⁶ BFH v. 19.7.2018 IV R 10/17, DStR 2018, 2372.

³⁷ BFH v. 1.3.2018 IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539, DStRE 2018, 1032.

³⁸ BFH v. 16.5.1995 VIII R 18/93, BStBl. 11 1995, 714, ZEV 1995, 382; Schmidt/ Wacker, EStG, 38. Aufl., § 15 Rz. 308.

³⁹ BFH v. 1.9.2011 II R 67/09, BStBl. II 2013, 210, ZEV 2012, 51; dazu Ländererl. v. 2.11.2012, BStBl. I 2012, 1101, BeckVerw 265618.

1.3.4 Gestaltungsalternativen

Über Gestaltungsalternativen nachzudenken, besteht deshalb besonderer Anlass, weil der Ertragsnießbrauch regelmäßig den Wünschen der Vertragsparteien nicht genügen wird. Diese sind darauf ausgerichtet, dass wie bisher die mit dem Mitunternehmeranteil verbundenen entnahmefähigen Erträge vom Nießbraucher bezogen und von ihm zu versteuern sind.

Beim Ertragsnießbrauch ist der Gewinn aus dem Mitunternehmeranteil hingegen vom zivilrechtlichen Gesellschafter zu versteuern⁴⁰. Der verbleibende Nettoertrag ist dasjenige, was der Nießbraucher zu fordern berechtigt ist. Mithin hängt die Höhe der ihm zufließenden, dann aber nicht mehr steuerbaren Erträge davon ab, wie hoch die Steuerbelastung auf der Ebene des zivilrechtlichen Gesellschafters ist. Ist dessen Steuersatz höher als derjenige des Nießbrauchers, verbleibt dem Nießbraucher ein niedrigerer Ertrag als dies in der derzeitigen Konstellation des Vorbehaltensnießbrauch der Fall ist.

Würde der zivilrechtliche Gesellschafter den **Vorbehaltensnießbraucher so stellen, wie dieser stehen würde, sollte er die Erträge versteuern**, mithin er ihm die Differenz zwischen der ihn belastenden und der den Nießbraucher im Falle der Versteuerung belastenden Steuer erstatten, läge hierin eine Gegenleistung, die zu einem entgeltlichen Erwerb führen würde. Dies könnte unter Berücksichtigung des Kapitalkontos des Nießbrauchers zu einer Gewinnrealisierung in der Person des Nießbrauchers führen. Schenkungsteuerlich würde es sich um ein Teilentgelt handeln, welches nur in dem Umfang bereicherungsmindernd zu berücksichtigen wäre, im welchem der Vermögenserwerb nicht durch die Verschonung des begünstigten Vermögens entlastet wird.

Als Alternative ist an eine **Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen** zu denken. Auf diese Weise kann in der Tat die steuerliche Belastung der dem Schenker vorbehaltenen Erträge diesem zugewiesen werden. Der Schenker versteuert wiederkehrende Einnahmen gem. § 22 Nr. 1 EStG, während dem Beschenkten der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a EStG offensteht.

Diese auf den ersten Blick bestechende Lösung hat jedoch auch **Nachteile**. So ist die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ausgeschlossen, wenn die Versorgungsverpflichtung **nicht lebenslänglich** vereinbart wird. Häufig wird jedoch zum Schließen einer Versorgungslücke vereinbart, dass nur für einen bestimmten Zeitraum ein Nutzungsrecht am Schenkungsgegenstand besteht. Hierfür war ein befristeter

⁴⁰ BFH v. 16.5.1995 VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714, ZEV 1995, 382; Korn DStR 1999, 1461; Schmidt/Wacker, EStG, 38. Au I., § 15 Rz. 308.

Nießbrauch ein probates Gestaltungsmittel, welches nicht mehr zur Verfügung steht. Die alte Auffassung, wonach eine Befristung von Versorgungsleistungen möglich ist, wenn sie nur die Versorgungslücke schließen soll, lässt sich in Anbetracht des klaren Gesetzeswortlauts („lebenslängliche Verpflichtung“) nicht mehr vertreten.

Des Weiteren ist eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen jedenfalls nach Auffassung der Finanzverwaltung⁴¹ nicht möglich, wenn Gegenstand der Übertragung der Mitunternehmeranteil an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ist.

Es kommt hinzu, dass auch die **unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen** die Übertragung gegen Versorgungsleistungen ausschließt.

Beispiel:

A überträgt 50 % seines Kommanditgesellschaftsanteils, jedoch nur 30 % seines Sonderbetriebsvermögens auf Tochter B gegen Versorgungsleistungen. Nach wohl überwiegender Meinung handelt es sich um ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft mit der Folge der möglichen Gewinnrealisierung².

1.3.5 Sonderbetriebsvermögen

Ist das Interesse des Schenkens darauf gerichtet, lediglich die **Erträge aus dem Sonderbetriebsvermögen zurückzubehalten** (etwa Betriebsgrundstück), kann in Erwägung gezogen werden, den gesamten Mitunternehmeranteil unentgeltlich zu übertragen und die Wirkung des Nießbrauchs auf das zum Sonderbetriebsvermögen zährende Grundstück zu beschränken.

Dies führt zunächst dazu, dass der Gesellschaftsanteil einschließlich Sonderbetriebsvermögen mit steuerlicher Wirkung unentgeltlich auf den Erwerber übergeht, sodass nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG die Buchwerte fortzuführen sind.

Dies beruht auch darauf, dass der BFH im Urteil vom 25.1.2017⁴³ in Rz. 68 der Urteilsgründe ausgeführt hat, das Nießbrauchsrecht manifestiere sich nicht zunächst in der betrieblichen Sphäre und werde dann entnommen, sondern das Nießbrauchsrecht entstehe von vornherein im Privatvermögen. Hieraus lässt sich der Schluss ziehen, dass die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens unter Vorbehaltsnießbrauch nicht mit einer Entnahme des Sonderbetriebsvermögens verbunden ist, sondern gem. § 6 Abs. 3

⁴¹ BMF v. 11.3.2010, BStBl. I 2010, 227, ZEV 2010, 212; dazu Geck DStR 2011, 1303; diese Auffassung ist vermutlich auch die der Rechtsprechung.

⁴² Seitz DStR 2010, 629; Wälzholz DStR 2010, 1930.

⁴³ BFH v. 25.1.2017 X R 59/14, ZEV 2017, 471.

EStG steuerneutral erfolgt. Hierfür spricht auch die Kommentierung von Kulosa⁴⁴, der die Übertragung des Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt am Sonderbetriebsvermögen so kommentiert, dass „*in der Literatur zutreffend vertreten werde, dies ermögliche eine Trennung von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen, und zwar ohne die Entnahme des Sonderbetriebsvermögens. Denn der Nießbrauch gehöre zukünftig zum Privatvermögen, was zur Folge hat, dass auch die entgeltliche Übertragung des Nießbrauchs jedenfalls kein betrieblicher Vorgang ist.*“

Daher ist die Übertragung des Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt am Sonderbetriebsvermögen gestaltungssicher.

Gestalterisch kann dies dazu führen, dass die Ausgliederung des Betriebsgrundstücks in das Sonderbetriebsvermögen vor Übertragung der Nießbrauchsvorbehalt zu prüfen ist. Der vorsichtige Berater wird zu einer verbindlichen Auskunft raten.

1.3.6 Fazit

Die tradierten Grundsätze der Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt sind durch die aktuelle ertragsteuerliche Rechtsprechung fragwürdig geworden. Nicht nur auf den ersten Blick ist dies ein Ärgernis und bleibt es auch in den Fällen, die bereits gestaltet sind. Gestaltungssichere Alternativen können keinen gleichwertigen Ersatz schaffen.

Dr. Reinhard Geck, Hannover

⁴⁴ Schmidt /Kulosa, EStG, 38. Aufl., § 6 Rz. 651.