

Erläuterungen zu Abs. 4

Autoren: Prof. Dr. Ulrich **Niehus**, Stralsund
 Prof. Dr. Helmuth **Wilke**, Steuerberater, Berlin
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stobbe**, Pforzheim

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Die Bilanzierung unentgeltlich erworbener Vermögensgegenstände in Handels- und Steuerbilanz, *StuW* 1978, 226; SCHÖN, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Köln 1986; MÄRKLE, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, *StJb.* 1987/1988, 309; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993; SÖFFING, Besteuerung der Mitunternehmer, 4. Aufl., Herne, Berlin 1994; BREITHECKER/KLAPDOR/ZISOWSKI, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, Bielefeld 1999; HOFFMANN, Übertragungen von Wirtschaftsgütern im Rahmen des neuen § 6 Abs. 6 EStG – Gewollte und ungewollte (?) Besteuerungseffekte, *GmbHHR* 1999, 452; KÜMPEL, StEntlG 1999/2000/2002: Vorverlegung der Gewinnrealisierung bei (Alt-)Materialsammlungen steuerbegünstigter Körperschaften, *FR* 1999, 888; BRANDENBERG, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses? *FR* 2000, 1182; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Unternehmenssteuerreform 2001: Die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – sog. Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, *DStR* 2000, 1713; KIESSLING/BUCHNA, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl., Achim 2000; KLOSTER/KLOSTER, Steuersenkungsgesetz: Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften, *GmbHHR* 2000, 1129; MÄRKLE, Neue Beratungssignale der Rechtsprechung zur Mitunternehmerschaft, *DStR* 2000, 797; REISS, Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, *StuW* 2000, 399; VAN LISHAUT, Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG nF, *DB* 2000, 1784; WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 6. Aufl., Köln 2000; KLOSTER/KLOSTER, Neues zur Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften – Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, *GmbHHR* 2001, 420; NEUMANN, Gesetzliche „Wiedereinführung“ des Mitunternehmererlasses, *ESStB* 2001, 60; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, Stuttgart 2001; NEUMANN, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, in: HERZIG (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform: fallbezogene Darstellung für die Praxis, Köln 2002, 265; WENDT, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer – § 6 Abs. 5 EStG idF des UntStFG als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses“, *FR* 2002, 53.

I. Überblick

1420

Abs. 4 regelt die Bewertung von einzelnen WG, die unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Stpfl. übertragen werden. Die Vorschrift erfaßt nur Übertragungen, die beim erwerbenden Stpfl. keine Einlagen darstellen, bei ihm folglich betrieblich, nicht aber privat veranlaßt sind. Rechtsfolge des Abs. 4 ist die Bewertung des unentgeltlich erworbenen WG im aufnehmenden Betriebsvermögen mit fiktiven AK in Höhe des gemeinen Werts. Wegen des Fehlens eigener Aufwendungen ergibt sich für den Erwerber in gleicher Höhe eine BE. In der Folge entstehen ihm BA, zB wegen AfA nach § 7. Beim Übertragenden ist der Vorgang nach allgemeinen Grundsätzen zu behandeln. In Abhängigkeit von der bisherigen Nutzung und Vermögenszugehörigkeit des WG sowie der Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung entstehen ihm BA bzw. WK

in Höhe des (Rest)Buchwerts oder aber stl. unbeachtliche Aufwendungen. Während die Vorgängervorschrift (§ 7 Abs. 2 EStDV) auch aus Sicht des Übertragenden explizit eine betriebliche Veranlassung forderte, umschließt Abs. 4 nunmehr ebenso die Fälle privater Veranlassung. Zudem wird anders als bei § 7 Abs. 2 EStDV keine bisherige Zugehörigkeit zum BV des Übertragenden gefordert.

II. Rechtsentwicklung

1421 1. Vorläuferregelung

§ 6 der I. EStDV v. 6. 2. 1935 (RGBl. I, 153, RStBl., 209) bestimmte, daß bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner WG für den Empfänger als AK oder HK der Betrag gilt, den er für das einzelne WG hätte aufwenden müssen. Mit der EStDV 1965 (BStBl. I 1966, 279) wurde diese Regelung in § 7 Abs. 2 EStDV übernommen und um die Tatbestandsmerkmale Übertragung aus betrieblichem Anlaß, aus einem BV, in das BV eines anderen Stpfl. ergänzt. Durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) wurde § 7 EStDV aufgehoben und der bisherige Regelungsgehalt des § 7 Abs. 2 EStDV in Abs. 4 übernommen. Die Formulierung „aus betrieblichem Anlaß ... aus einem Betriebsvermögen“ wurde durch den Ausdruck „außer in den Fällen der Einlage“ ersetzt; als Wertmaßstab für das aufnehmende BV wurde der gemeine Wert festgeschrieben.

1422 2. Grund der gesetzlichen Neuregelung

Übernahme des materiellen Regelungsinhalts des § 7 Abs. 2 EStDV: Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/443, 24) soll Abs. 4 den materiellen Regelungsinhalt des bisherigen § 7 Abs. 2 EStDV übernehmen. Ursächlich für diese Übernahme in das EStG ist die vom Gesetzgeber angestrebte gesetzliche Bereinigung aller Übertragungsfälle von Sachgesamtheiten oder EinzelWG (BTDrucks. 14/23, 172).

Rechtsgültigkeit der bisherigen Regelung des § 7 Abs. 2 EStDV war umstritten:

bejahend WERNDL in K/S/M, § 6 Rn. A 288; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 159; ablehnend mit Verweis auf die begrenzte Reichweite der Ermächtigung des § 51 LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 417f.; Hess. FG v. 26. 10. 1987, EFG 1988, 111, rkr. (im Ergebnis, aber aus anderen Gründen bestätigt durch BFH v. 8. 4. 1992 XI R 34/88, BStBl. II, 893).

Die Kritik an der Rechtsgültigkeit bezog sich allerdings vornehmlich auf den in § 7 Abs. 2 EStDV verwendeten Wertmaßstab; statt dessen sei eine Bewertung mit dem Teilwert gem. § 10 BewG vorzunehmen (vgl. LANG aaO, 418). Die Steuerbarkeit der Vermögensmehrung auf Seiten des Erwerbers wurde von der hM grundsätzlich nicht in Frage gestellt (WERNDL in K/S/M, § 6 Rn. B 146; aA KNOBBE-KEUK, StuW 1978, 226 [228]). Veröffentlichte Entscheidungen zu § 7 Abs. 2 EStDV sind allerdings relativ selten.

BFH v. 6. 11. 1997 III R 190/94, BStBl. II 1998, 123 betr. Nichtanwendbarkeit bei durch Währungsumstellung verminderten AK; v. 8. 4. 1992 XI R 34/88, BStBl. II, 893 betr. Nichtanwendbarkeit bei Nichtexistenz des WG vor der Übertragung; v. 12. 10. 1977 I R 248/74, BStBl. II 1978, 191 betr. Anwendungsbereich und Rechtsfolgen; v. 23. 6. 1977 IV R 43/73, BStBl. II, 719 betr. Nichtanwendbarkeit bei privater Veranlassung; v. 13. 12. 1973 I R 136/72, BStBl. II 1974, 210 betr. Anwendung trotz Nichtabziehbarkeit beim Übertragenden gem. § 4 Abs. 5.

Die gesetzliche Regelung in Abs. 4 beseitigt die vorgenannten Zweifel an der Rechtsgültigkeit und ist von daher zu begrüßen.

3. Zeitlicher Geltungsbereich

1423

Abs. 4 ist erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, der aufgrund eines nach dem 31. 12. 1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt (§ 52 Abs. 16 Satz 13). Abgestellt wird also nicht auf den Zeitpunkt der Übertragung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums, sondern vielmehr ist der Zeitpunkt des auf die Übertragung gerichteten obligatorischen Rechtsgeschäfts (Verpflichtungsgeschäft) entscheidend. Die im VZ 1999 oder später tatsächlich vollzogene (dingliche) Übertragung ist demnach nicht gem. Abs. 4, sondern noch nach § 7 Abs. 2 EStDV zu beurteilen, wenn der rechtsgeschäftliche Zuwendungsvertrag vor dem 1. 1. 1999 abgeschlossen worden ist. Hinsichtlich des Eintritts der stl. Rechtsfolgen der Übertragung des WG und damit auch der Bestimmung des maßgebenden VZ ist jedoch alleinig auf den Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen/zivilrechtlichen Eigentums abzustellen.

Die Vorgängerregelung § 7 Abs. 2 EStDV wird aufgehoben und ist letztmals für das Wj. anzuwenden, das vor dem 1. 1. 1999 endet (§ 84 Abs. 1 a EStDV). Da nun einerseits ein kalenderjahrbezogener Wert (31. 12. 1998) den Beginn des zeitlichen Anwendungsbereichs der Neuregelung markiert, während andererseits das Ende des zeitlichen Anwendungsbereichs der Vorgängerregelung durch das Ende des Wj., welches nicht mit dem Kj. übereinstimmen muß, bestimmt wird, besteht die Möglichkeit einer zeitlichen Regelungslücke.

Beispiel: Das Wj. des gewerblichen Einzelunternehmers X endet am 31. 10. eines Jahres. Ein Geschäftspartner überträgt ihm unentgeltlich ein Warenmuster am 15. 11. 1998.

§ 7 Abs. 2 EStDV ist in diesem Fall nicht mehr anwendbar, da das Wj., in dem die Übertragung erfolgt ist, nach dem 31. 12. 1998 endet; Abs. 4 ist noch nicht anwendbar, da der Vertragsschluß vor dem 31. 12. 1998 erfolgt ist. Diese vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Regelungslücke kann uE allerdings nicht dazu führen, daß aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips der handelsrechtliche Wertansatz (hier Bewertungswahlrecht, s. Anm. 1426) in die StBilanz übernommen wird; vielmehr ist im Wege der Auslegung die Anwendung der im Ergebnis letztlich wohl die gleichen Rechtsfolgen zeitigenden § 7 Abs. 2 EStDV/§ 6 Abs. 4 EStG herbeizuführen (vgl. zur ähnlich gelagerten Problematik bzgl. Abs. 3 Anm. 1335).

III. Bedeutung der Vorschrift

1424

Zielsetzung des Abs. 4 ist die erfolgswirksame Erfassung von aus betrieblicher Veranlassung unentgeltlich erworbenen EinzelWG in BV des Erwerbenden. Die gesetzgeberische Intention liegt hier, anders als zB bei der unentgeltlichen Übertragung von Sachgesamtheiten in Abs. 3 (s. Anm. 1333), nicht etwa in der Vermeidung eines stl. Zugriffs auf ggf. gebildete stille Reserven beim Übertragenden; vielmehr fingiert Abs. 4 für aus betrieblicher Veranlassung unentgeltlich erlangte WG auf der Seite des Erwerbenden AK in Höhe des gemeinen Werts, was mangels tatsächlicher eigener Aufwendungen des Erwerbenden BE in gleicher Höhe nach sich zieht. Systematisch bildet Abs. 4 damit eine Ausnahme von der über § 5 Abs. 1 Satz 1 im Grundsatz auch stretchlich gültigen Definition der AK in § 255 Abs. 1 HGB (zur Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Begriffs

für die in § 6 genannten AK s. Anm. 281). Die Zulässigkeit dieser Ausnahme ergibt sich bereits aus dem Verweis „oder dem an deren Stelle tretenden“ in Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 sowie Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 51); zum Erfordernis der Verwendung sog. fiktiver AK s. Anm. 303.

1425

IV. Geltungsbereich des Abs. 4

Abs. 4 gilt nur für die unentgeltliche Übertragung einzelner WG in das BV eines anderen Stpfl. Der Vorgang darf dabei nicht als Einlage in das BV des Erwerbenden zu qualifizieren sein. Während auf Seiten des Erwerbenden eine betriebliche Veranlassung vorliegen muß, kann auf Seiten des Übertragenden der Vorgang betrieblich oder privat veranlaßt sein. Gegenüber der Vorgängerregelung ist der sachliche Anwendungsbereich mithin erweitert, da § 7 Abs. 2 EStDV auch beim Übertragenden eine betriebliche Veranlassung voraussetzte.

1426

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 5: s. Anm. 1434

Verhältnis zu Abs. 3: Abs. 4 und Abs. 3 betreffen unterschiedliche Übertragungsgegenstände: Abs. 4 erfaßt die unentgeltliche Übertragung einzelner WG; Abs. 3 ist dagegen anzuwenden, wenn eine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil bzw. der Teil eines Mitunternehmeranteils) unentgeltlich übertragen wird. Abs. 3 betrifft sowohl privat als auch betrieblich veranlaßte unentgeltliche Übertragungen, vorausgesetzt, es werden Sachgesamtheiten iSd. Abs. 3 übertragen (Anm. 1430). Vornehmlicher Anwendungsbereich des Abs. 3 ist dabei die sowohl auf Seiten des Übertragenden als auch auf Seiten des Erwerbers vorliegende private Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung im Wege der (vorweggenommenen) Erbfolge. Im Unterschied hierzu betrifft Abs. 4 die Übertragung einzelner „loser“ WG und erfordert zudem, da es sich nicht um eine Einlage handeln darf, zumindest auf Seiten des Erwerbers das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung.

Verhältnis zu Abs. 5: Bei der unentgeltlichen Übertragung von WG aus dem BV bzw. SonderBV eines Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen der betreffenden Mitunternehmerschaft und umgekehrt bzw. zwischen den SonderBV zweier Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft ist es fraglich, ob Abs. 4 oder Abs. 5 Satz 3 Nr. 1–3 anzuwenden ist. UE ist aufgrund des nunmehr eindeutigen Wortlauts Abs. 5 Satz 3 als speziellere Regelung vorrangig; s. aber zum Konkurrenzverhältnis ausführlich Anm. 1431.

Verhältnis zu Abs. 6: Abs. 6 Satz 1 betrifft den Tausch und damit einen grundsätzlich entgeltlichen Vorgang. Da Anwendungsvoraussetzung für Abs. 4 die Unentgeltlichkeit der Übertragung ist, besteht zu Abs. 6 Satz 1 folglich keine Anwendungskonkurrenz. Ebenso kommt die Anwendung des Abs. 4 im Fall der offenen oder verdeckten Einlage in eine KapGes. nicht in Betracht, da diese Sachverhalte unmittelbarer Regelungsgehalt des Abs. 6 Satz 1 (offene Sacheinlage) bzw. Abs. 6 Satz 2 (verdeckte Einlage) sind (s. Anm. 1434).

Verhältnis zu § 4 Abs. 5: Die Regelungen des § 4 Abs. 5 (Nichtabziehbarkeit bestimmter BA) und des Abs. 4 schließen sich gegenseitig nicht aus, da § 4 Abs. 5 die Seite des Übertragenden betrifft, während Abs. 4 die Rechtsfolgen für den Erwerber festschreibt; s. Anm. 1436 f.

Verhältnis zu § 5 Abs. 1, 6: Gewerbetreibende, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln (§§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 Satz 1), haben die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten (ausführlich hierzu s. § 5 Anm. 60 ff.). Strechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung sind in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben (§ 5 Abs. 1 Satz 2). Nach § 5 Abs. 6 sind jedoch als Durchbrechung der Maßgeblichkeit die Vorschriften über die Bewertung (§ 6) in der StBilanz zu befolgen (sog. stl. Bewertungsvorbehalt, s. § 6 Anm. 48). Handelsrechtlich ist bei gegebener Aktivierungsfähigkeit des betreffenden Vermögensgegenstands, dh. ohne die selbst geschaffenen oder unentgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (Aktivierungsverbot gem. 248 Abs. 2 HGB), von einem Bewertungswahlrecht zwischen 0 € und dem Wert, welchen der Kaufmann bei entgeltlichem Erwerb ohnehin aufgewandt hätte, auszugehen (ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. IV. § 255 HGB Rn. 100; ADS VI. § 255 HGB Rn. 83 mwN). Die ausdrückliche strechtliche Regelung des Abs. 4 kann daher, je nach Ausübung des handelsrechtlichen Wahlrechts, zu einer weiteren Abkopplung der StBil. von der HBil. führen.

Verhältnis zu § 5 Abs. 2: s. Anm. 1436

Verhältnis zu § 16 Abs. 3: Bei einer Realteilung sind vorrangig die Vorschriften des § 16 Abs. 3 anzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn die Realteilung auf die Zuweisung einzelner WG gerichtet ist, denn wie bereits § 7 Abs. 2 EStDV regelt Abs. 4 nur diejenigen Fälle, in denen der Erwerb des WG im aufnehmenden BV betrieblich veranlaßt ist. Dies ist aber bei der Realteilung nicht der Fall. Die Fortführung der Buchwerte der übernommenen WG in den jeweiligen Betrieben der Realteiler gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 ist als Ausnahmevorschrift gegenüber der Betriebsaufgabe mit anschließender Wiedereinlage in ein BV des Realteilers zu verstehen. Bei der Übernahme der im Wege der Realteilung erhaltenen WG in ein anderes BV handelt es sich daher um einen einlageähnlichen Vorgang, der die Anwendung des Abs. 4 ausschließt.

Verhältnis zu §§ 20 ff. UmwStG: Die Einbringungstatbestände der §§ 20 ff. UmwStG betreffen lediglich die Einbringung von Sachgesamtheiten (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile). Zudem erfolgen derartige Einbringungen grundsätzlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, also nicht unentgeltlich, so daß eine Anwendungskonkurrenz zu Abs. 4 nicht besteht.

Verhältnis zum GewStG: Gewerbeertrag ist gem. § 7 Abs. 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung der gewstl. Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften. Mit der Verweisung auf das EStG ist der Ausgangswert bei der Berechnung des Gewerbeertrags nach den estl. Vorschriften der §§ 4–7 k EStG zu ermitteln (BFH v. 18. 2. 1965 IV 159/63 U, BStBl. III, 259; v. 25. 4. 1985 IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350). Die Rechtsfolgen des Abs. 4 für den Erwerber bzw. die Auswirkungen für den Übertragenden gelten mithin auch für die GewSt.

VI. Verfahrensfragen

1427

Zuständig für die Beurteilung der Frage, ob Abs. 4 anwendbar ist, sind unabhängig voneinander die BetriebsFÄ des Übertragenden und des Erwerbers. Widersprechende Beurteilungen sind demzufolge möglich und nur durch Verständigung der betroffenen FÄ untereinander zu vermeiden. Ein Rechtsanspruch des

Übertragenden bzw. des Erwerbers auf eine korrespondierende strechtliche Behandlung besteht indes nicht. § 174 Abs. 1 AO ist nicht anwendbar, da hier nicht ein Sachverhalt in uU unzulässiger Weise mehrfach bei einem oder mehreren Stpfl. erfaßt, sondern nach dem Gesetz sowohl beim Erwerber als auch beim Übertragenden richtiger Weise erfaßt, uU jedoch unterschiedlich qualifiziert worden ist (TIPKE/KRUSE, § 174 AO Rn. 6 mwN).

1428–1429 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

1430

I. Einzelnes Wirtschaftsgut als Gegenstand der Übertragung

Gegenstand der Bewertung nach Abs. 4 sind einzelne WG, die unentgeltlich in das BV eines anderen Stpfl. übertragen werden, soweit keine Einlage vorliegt. Grundsätzlich kommen alle Arten einzelner WG in Betracht, soweit sie nicht unselbständiger Bestandteil eines anderen WG sind.

Begriff des Wirtschaftsguts: WG sind Sachen und Rechte iSd. BGB sowie Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, die einen wirtschaftlichen Wert besitzen und selbständig bewertbar sind (BFH v. 8. 4. 1992 XI R 34/88, BStBl. II, 893 unter II. 2. a mwN; v. 7. 8. 2000 GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 mwN; vgl. auch Vor §§ 4–7 Anm. 116 sowie § 5 Anm. 350 ff.). Nicht umfaßt vom WG-Begriff des Abs. 4 sind negative WG (Verbindlichkeiten oder Rückstellungen). Zwar verwendet das EStG den Begriff des WG im Grundsatz sowohl für positive als auch für negative WG (s. hierzu § 5 Anm. 318); ein Einbezug der negativen WG erscheint aber nicht sachgerecht, da die unentgeltliche Übertragung von Schulden kaum denkbar ist. Der Anwendungsbereich des Abs. 4 ist daher teleologisch auf den Bereich der positiven WG zu reduzieren.

Abs. 4 ist nicht anzuwenden auf unentgeltliche Zuwendungen, die nicht in der Übertragung eines aktivierungsfähigen Vorteils bestehen. Gleichwohl können auch unentgeltlich erhaltene Sachleistungen und Nutzungsvorteile zu BE führen. Dies setzt aber voraus, daß sich nicht unmittelbar korrespondierende BA ergeben, weil der erhaltene Vorteil betrieblich veranlaßt ist. Folglich ist, weil der betrieblich veranlaßte Zugang eben nicht unmittelbar dessen Nutzung zu betrieblichen Zwecken indiziert, die Trennung zwischen Vorteilserzielung und -verwendung geboten. Eine gewinnerhöhende Auswirkung des betrieblich erhaltenen Vorteils ergibt sich daher nur dann, wenn die hierdurch ersparten Aufwendungen ihrerseits nicht durch den Betrieb veranlaßt sind, zB bei einer kostenlos gewährten Reise, die in nicht unerheblichem Umfang auch der Befriedigung allgemein-touristischer Interessen dient (BFH v. 22. 7. 1988 III R 175/85, BStBl. II, 995; v. 20. 4. 1989 IV R 106/87, BStBl. II, 641; v. 26. 9. 1995 VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273).

Vermögenszugehörigkeit für Qualifikation als WG unerheblich: Ob ein WG übertragen wird oder es sich lediglich um die Gewährung eines nicht aktivierungsfähigen Vorteils handelt, ist unabhängig davon zu beurteilen, ob es sich beim Übertragenden zuvor um Betriebs- oder Privatvermögen handelte, da der WG-Begriff vom Gesetz in beiden Fällen verwendet wird, vgl. zB § 9 Abs. 1 Nr. 7.

Existenz des Wirtschaftsguts vor der Übertragung: Die Übertragung eines WG setzt seine Existenz bereits vor dem Übertragungsvorgang voraus. Nicht

von Abs. 4 erfaßt werden daher Vorgänge, die erst im Betrieb des Erwerbers zur Entstehung eines materiellen oder immateriellen WG führen (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 159).

Beispiel: Das bei der Entwicklung von Kundenfilmen durch das Entwicklungsunternehmen im Elektrolyseverfahren zurückgewonnene Silber stellt keinen Anwendungsfall von Abs. 4 dar, da es zunächst im Filmmaterial enthalten ist und es sich somit (noch) nicht um ein selbständiges WG handelt. Das zurückgewonnene Silber ist daher nicht mit fiktiven AK nach Abs. 4 in Höhe des gemeinen Werts, sondern vielmehr lediglich mit den bei der Rückgewinnung entstehenden HK zu bewerten. Eine Gewinnrealisierung ergibt sich infolge dessen erst bei Veräußerung des gewonnenen Silbers (BFH v. 8. 4. 1992 XI R 34/88, BStBl. II, 893 bzgl. § 7 Abs. 2 EStDV).

Abgrenzung zur Übertragung von Sachgesamtheiten: Abs. 4 betrifft nur die unentgeltliche Übertragung einzelner WG, nicht aber von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen. Ein einzelnes WG ist idR kein Teilbetrieb (§ 16 Anm. 109). Die Verwendung des Begriffs „einzelnes“ WG bedeutet nicht, daß die Übertragung mehrerer WG, ggf. auch von Sachgesamtheiten, grundsätzlich keinen Anwendungsfall von Abs. 4 darstellt, sondern dient vielmehr der Abgrenzung zur Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (HOFFMANN, GmbHR 1999, 452 [454]; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 483), denn wird ein (Teil-)Betrieb, Mitunternehmeranteil oder ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen, so ist Abs. 3 einschlägig (zum Begriff der Sachgesamtheit iSd Abs. 3 Anm. 1340 ff.).

► *Ggf. rückwirkende Anwendung von Abs. 4:* Abs. 3 gilt idF des UntStFG nunmehr auch dann, wenn der Übertragende bei Übertragung eines ideellen Teils eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils einzelne WG des (ggf. neu entstehenden) Sonder-BV zurückbehält. Sofern in dieser Fallkonstellation allerdings der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil innerhalb von fünf Jahren veräußert oder aufgibt, ist, wenn der Tatbestand der Einlage nicht erfüllt ist, rückwirkend für den Erwerber Abs. 4 anzuwenden.

Beispiel 1: A ist Gesellschafter der AB-OHG. Um seinen Lieferanten X zu wohlwollendem Geschäftsverhalten zu bewegen, schenkt er diesem einen Teil seines Mitunternehmeranteils, wobei das Sonder-BV gänzlich in seinem Eigentum verbleibt. X veräußert anschließend den Mitunternehmeranteil innerhalb der Sperrfrist des Abs. 3 Satz 2 mit der Folge, daß die Anwendungsvoraussetzungen des Abs. 3 (rückwirkend) nicht erfüllt sind.

Die Rechtsfolgen der rückwirkenden Nichtanwendung des Abs. 3 sind, da im Gesetz explizit geregelt, unklar (WENDT, FR 2002, 127 [134]); uE ergibt sich hier folgendes: Da die Übertragung auf Seiten des X keine Einlage darstellt, sondern unmittelbar betrieblich veranlaßt ist, kommt Abs. 4 zur Anwendung. A ist aufgrund der betrieblichen Veranlassung der Übertragung rückwirkend Aufwand in Höhe des Buchwerts der ideell anteilig auf X übertragenen WG entstanden; X aktiviert den gemeinen Wert seines Kapitalkontos bei der Mitunternehmerschaft in seinem Einzelunternehmen und weist einen entsprechenden Ertrag aus; die hinter seinem Mitunternehmeranteil stehenden anteiligen WG sind für X in Höhe des vorherigen Buchwerts in der Gesellschaftsbilanz zu aktivieren, die jeweiligen Differenzbeträge zum gemeinen Wert sind für X in einer positiven Ergänzungsbilanz auszuweisen.

► *Veräußererseite maßgebend:* Für die Frage der Betriebs- bzw. Teilbetriebseigenschaft ist auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung auf Seiten des Veräußerers abzustellen (SCHMIDT/WACKER XXI, § 16 Rn. 149 f.). Dies bedeutet, daß Abs. 4 zB auch dann anwendbar ist, wenn der Gesamtheit der übertragenen WG zwar beim Erwerber, nicht aber beim Übertragenden die Betriebs- bzw. Teilbetriebseigenschaft beizumessen und die Übertragung auf Seiten des Erwerbers betrieblich veranlaßt ist (BFH v. 19. 2. 1976 IV R 179/72, BStBl. II, 415 bzgl. § 7 Abs. 2 EStDV; s. Anm. 1385).

Beispiel 2: X überträgt mehrere WG seines Betriebs unentgeltlich auf Y, um diesen zur Aufnahme einer langjährigen Geschäftsbeziehung zu veranlassen. Auch wenn für Y die übertragenen WG eine ausreichende Grundlage für einen Geschäftsbetrieb bilden, ist Abs. 4 anwendbar, da nach Maßgabe der Verhältnisse bei X keine der Sachgesamtheiten iSd. Abs. 3 übertragen wurde und der Erwerb auf Seiten des Y betrieblich veranlaßt war.

II. Übertragung auf einen anderen Steuerpflichtigen

Übertragung bedeutet, einem anderen Rechtsträger die wirtschaftliche Verfügungsmacht (Anm. 282 c mwN), dh. wenigstens das wirtschaftliche Eigentum bezüglich des Übertragungsgegenstands zu verschaffen. Im Unterschied hierzu bezeichnet der Gesetzgeber in Abs. 5 den Transfer eines WG ohne Rechtsträgerwechsel, zB durch die Zurechnung zu einem anderen BV desselben Stpfl., als Überführung (VAN LISHAUT, DB 2000, 1784; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 490).

Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums bei der Zurechnung von WG: s. § 5 Anm. 310.

Keine Übertragung wirtschaftlichen Eigentums ist gegeben, wenn der Übertragende die Rückübertragung jederzeit ohne Angabe von Gründen einseitig veranlassen kann (BFH v. 16. 5. 1989 VIII R 196/84, BStBl. II, 877). Konkretisierte Rückfallklauseln verhindern den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums indes nicht (BFH v. 17. 6. 1998 IX R 55/97, BFH/NV 1999, 9), so zB die Übertragung eines Warenmusters bei vereinbarter Rückübertragungspflicht des Erwerbers im Fall der Betriebsaufgabe; s. auch Anm. 1341.

Auf einen anderen „Steuerpflichtigen“: Die Übertragung muß in das BV eines anderen Stpfl. erfolgen. Als andere Stpfl. kommen grundsätzlich in Betracht:

► *Natürliche Person und Körperschaft:* Stpfl. iSd. Abs. 4 kann unstreitig eine andere natürliche Person (Steuersubjekt gem. § 1) bzw. eine andere Körperschaft (Steuersubjekt gem. § 1 Abs. 1 KStG) sein. Da sich das kstl. Einkommen gem. § 8 Abs. 1 KStG auch nach den Vorschriften des EStG ermittelt, kommt Abs. 4 unmittelbar zur Anwendung. Die Übertragung darf allerdings nicht als Einlage zu qualifizieren sein (vgl. Anm. 1434).

► *Mitunternehmerschaft:* Erfolgt die Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft, so ist fraglich, ob die Mitunternehmerschaft insoweit als „Steuerpflichtiger“ anzusehen ist. Die Mitunternehmerschaft ist weder estpfl., da StSubjekt für die ESt. ausschließlich natürliche Personen sind (§ 1), noch kstpfl., da selbst die Publikums-GmbH & Co. KG weder als KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG noch als nichtrechtsfähiger Verein iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG bzw. nichtrechtsfähige Personenvereinigung nach § 3 Abs. 1 KStG anzusehen ist (BFH v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751). Die Ergebnisse der gemeinschaftlichen Tätigkeit werden den Mitunternehmern als natürliche Personen oder Körperschaften anteilig als originäre eigene Einkünfte zugerechnet (BFH v. 3. 5. 1993 GrS 3/92, BStBl. II, 616 unter C. III. 6. a, aa). Nach stRspr. des BFH ist die PersGes. allerdings als partielles StSubjekt bezüglich der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung anzusehen.

Vgl. zB BFH v. 25. 2. 1991 GrS 7/89, BStBl. II, 691 unter C. III. 2.; v. 3. 7. 1995 GrS 1/93, BStBl. II, 617 unter C. IV. 2. b; v. 23. 4. 1996 VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; kritisch REISS in K/S/M, § 15 Rn. E 38 ff.

Zwar sind der sog. Einheitstheorie zufolge die Mitunternehmerschaften als Gewinnermittlungssubjekt strechtlich verselbständigt, dennoch ist die Mitunterneh-

merschaft selbst nicht als „Steuerpflichtiger“ anzusehen. Etwas anderes gilt nur bei ausdrücklicher gesetzlicher Fiktion, so zB gem. § 6b Abs. 10 idF des StEntG 1999/2000/2002; § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG (aA bzgl. § 6b KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage 1993, 417 ff.; SCHÖN, Gewinnübertragungen bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 1986, 37 ff.). Dies kann jedoch der grundsätzlichen Anwendbarkeit des Abs. 4 bei Übertragungen auf eine Mitunternehmerschaft nicht entgegenstehen (ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 492), da andernfalls die Bewertung eines unentgeltlich erworbenen WG von der Rechtsform des Erwerbers abhängen würde. Für diese Auffassung spricht zudem, daß die Anwendbarkeit des § 6b EStG idF vor dem StEntG 1999/2000/2002 bei Mitunternehmerschaften außer Frage stand, soweit die Anspruchsvoraussetzungen bzgl. der einzelnen Mitunternehmer erfüllt waren (vgl. § 6b Anm. 16b); einer Fiktion, die Mitunternehmerschaft sei Stpfl. iSd. Vorschrift, bedurfte es hierfür nicht. Im Unterschied zu § 6b sind jedoch bei Abs. 4 personell differierende Anspruchsberechtigungen nicht vorstellbar, so daß diese Regelung stets für die Gesamtheit der Mitunternehmer unmittelbar anwendbar ist. Mithin ist eine gesetzliche Fiktion, die Mitunternehmerschaft sei Stpfl. iSd. Abs. 4, nicht erforderlich.

Auf einen „anderen“ Steuerpflichtigen: Fraglich ist allerdings, ob Abs. 4 bei Übertragungen auf Mitunternehmerschaften auch dann anwendbar ist, wenn die Übertragung zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer bzw. zwischen zwei Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft erfolgt und das betreffende WG dem BV bzw. Sonder-BV entstammt, oder ob die Bewertung der übertragenen WG in diesen Fällen vielmehr nach Abs. 5 Satz 3 vorzunehmen ist. Während es in der erstgenannten Fallkonstellation an der Übertragung auf einen „anderen“ Stpfl. mangeln könnte, da der Übertragende bzw. Erwerber selbst Mitunternehmer der erwerbenden bzw. übertragenden Mitunternehmerschaft ist, könnte in der zweiten Übertragungsvariante die fortbestehende Zugehörigkeit zum BV der PersGes. gegen eine mit der Anwendung des Abs. 4 verbundene Aufdeckung der stillen Reserven sprechen.

► *Unentgeltliche Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft und umgekehrt* fallen dem nunmehr eindeutigen Wortlaut des Gesetzes zufolge allein in den Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. 2 idF des UntStFG. Während Abs. 5 Satz 3 idF des StSenkG nicht nur einigen Interpretationsspielraum beließ, welche Übertragungen eigentlich gemeint waren (entgeltliche, unentgeltliche und solche gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten), sondern darüber hinaus auch das Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 4 und Abs. 5 nicht eindeutig regelte, hat der Gesetzgeber im UntStFG eine unter dem Aspekt der Rechtssicherheit zu begrüßende Klarstellung herbeigeführt: Da die unentgeltliche Übertragung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft in Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 explizit genannt wird und dieser Übertragungssachverhalt bzgl. der beteiligten Personen eine Teilmenge der von Abs. 4 getroffenen Übertragungen darstellt, ist Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 als *lex specialis* anzusehen und daher vorrangig anzuwenden. Die wohl hM bejahte die Vorrangigkeit von Abs. 5 Satz 3 bereits vor Inkrafttreten des UntStFG.

Vgl. zB SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 492; CATTELAENS in L/B/P, Vor § 6 Rn. 151 f.; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.7; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2000, 1131; DIES., GmbHR 2001, 421 f.; NEUMANN, EStB 2001, 63; WENDT, FR 2002, 53 (64); aA VAN LISHAUT, DB 2000, 1785; BLÜMICH/EHMKE, § 6 Rn. 141 c; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2001, 168.

► *Stellungnahme:* In stsystematischer Hinsicht ist die vom Gesetzgeber angeordnete generelle Vorrangigkeit des Abs. 5 indes nicht überzeugend; uE müßte sich

die Anwendung von Abs. 4 oder Abs. 5 letztlich aus der Zuordnung des jeweiligen Sachverhalts zum Rechtsgrund der Übertragung ergeben. Es wäre folglich zu unterscheiden, ob die unentgeltliche Übertragung durch das Gesellschaftsverhältnis (*causa societatis*) – in diesem Fall wäre Abs. 5 anzuwenden – oder vielmehr betrieblich veranlaßt ist, was die Anwendung des Abs. 4 zur Folge hätte. Auch bei entgeltlichen Übertragungsgeschäften zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft zu fremdüblichen Bedingungen war der hM zufolge aufgrund der partiellen StRechtsfähigkeit der PersGes. Abs. 5 Satz 3 bereits idF des StSenkG grundsätzlich nicht anzuwenden. Der Gesetzgeber ist dieser teleologischen Reduktion der Vorschrift durch die Neufassung im UntStFG gefolgt (vgl. BTDrucks. 14/6882, 32). Wenn aber die PersGes. bzgl. der entgeltlichen Übertragung zu fremdüblichen Konditionen strechtlich gegenüber ihren Gesellschaftern als verselbständigt gilt, so kann für den Fall der unentgeltlichen Übertragung nichts anderes gelten, soweit diese betrieblich veranlaßt ist und daher zwischen fremden Dritten ebenfalls unentgeltlich erfolgt wäre (im Ergebnis ebenso VAN LISHAUT, DB 2000, 1785). Für eine differenzierte stl. Behandlung von entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung ist keinerlei Rechtfertigung ersichtlich. Stsystematisch zutreffend wäre es daher, Abs. 4 dann anzuwenden, wenn die Mitunternehmerschaft dem Mitunternehmer vorrangig wie ein „anderer“ Stpfl. gegenübersteht und es an einer für die Anwendung des Abs. 5 erforderlichen gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Übertragung fehlt.

Beispiel 1: Die XY-OHG erwirbt von Mitunternehmer X aus dessen Einzelbetriebsvermögen Waren zu fremdüblichen Bedingungen. Die Rechtsfolgen für die OHG bzw. für X entsprechen denen eines Rechtsgeschäfts wie zwischen fremden Dritten. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 ist nicht anwendbar.

Beispiel 2: Die XY-OHG möchte anhand eines Warenmusters die Aufnahme des betreffenden Produkts in ihr Sortiment prüfen. X, zugleich Mitunternehmer der XY-OHG, überträgt daraufhin ein Warenmuster aus seinem Einzelbetriebsvermögen unentgeltlich auf die XY-OHG. Da sich X und die OHG in dieser Sache wie fremde Dritte gegenüberstehen, wäre es stsystematisch zutreffend, Abs. 4 anzuwenden.

Beispiel 3: X überträgt aus seinem Einzelbetriebsvermögen eine Maschine auf die XY-OHG, deren Mitunternehmer er ist. In Anbetracht der Liquiditätsprobleme der OHG erfolgt die Übertragung unentgeltlich. Die Unentgeltlichkeit ist ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt, so daß Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 die einschlägige Rechtsnorm darstellt.

► *Unentgeltliche Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen zweier Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft* werden dem Wortlaut des Gesetzes folgend von der Regelung des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 idF des UnStFG erfaßt, stellen jedoch zugleich eine Teilmenge der von Abs. 4 getroffenen Sachverhalte dar. IdF des StSenkG bzw. des StEntlG 1999/2000/2002 war uE dieser Anwendungskonflikt zwischen Abs. 4 und Abs. 5 Satz 3 in Abhängigkeit von dem Rechtsgrund der jeweiligen Übertragung (betriebliche oder private Veranlassung) zu entscheiden.

GLA SCHMIDT/SCHMIDT XXI. § 15 Rn. 675; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2001, 177; VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 f., bereits SÖFFING, Besteuerung der Mitunternehmer, 4. Aufl. 1994, 142 f. bzgl. § 7 Abs. 2 EStDV; aA SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn 492; BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1187); BREITHECKER/KLAPDOR/ZISOWSKI, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, 94; CATTELAENS in L/B/P, Vor § 6 Rn. 151 f.; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713, Fn. 4; NEUMANN, Unternehmenssteuerreform, 270; WENDT, FR 2002, 53 (63 f.).

Da allerdings nunmehr Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 die Unentgeltlichkeit der Übertragung explizit als Anwendungskriterium benennt, während noch Abs. 5 Satz 3

idF des StSenkG die Art und Weise der Übertragung nicht näher spezifizierte, wird man Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 als *lex specialis* gegenüber Abs. 4 ansehen müssen.

► *Stellungnahme:* De lege ferenda sprechen gegen diese Sichtweise allerdings nicht nur die oben hinsichtlich der Übertragung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vorgebrachten systematischen Bedenken, vielmehr fehlt es der Regelung des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 wegen des eklatanten Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip an einer grundsätzlichen Rechtfertigung (REISS, *StuW* 2000, 399 [405]); de lege lata läßt jedoch der eindeutige Wortlaut des Gesetzes uE keine andere Wertung zu.

III. Unentgeltlichkeit der Übertragung

1432

Begriff der Unentgeltlichkeit: s. Anm. 1371–1378.

Teilentgeltlichkeit ist bei einer gemischten Schenkung gegeben (zum Begriff Anm. 1374). Bzgl. der strechtlichen Beurteilung des teilentgeltlichen Rechtsgeschäfts ist fraglich, ob der Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen (Trennungstheorie) oder von einem einheitlichen Vorgang auszugehen ist (Einheitstheorie). Bei Geltung der Einheitstheorie ist von einer vollständig entgeltlichen Übertragung auszugehen, wenn das Entgelt den Buchwert des WG übersteigt, während eine vollständig unentgeltliche Übertragung anzunehmen ist, wenn das Entgelt den Buchwert des WG unterschreitet (s. Anm. 1382). Mit anderen Worten, die Qualifikation als entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung ist anhand einer einheitlichen wertmäßigen Betrachtung, nicht aber einer gedachten gegenständlichen Aufteilung des Geschäfts vorzunehmen (BFH v. 10.7.1986 IV R 12/81, BStBl. II, 811). Bzgl. der Übertragung einzelner WG ist jedoch uE nach der Trennungstheorie zu verfahren (so wohl auch SCHMIDT/GLANEGGER XXI, § 6 Rn. 496; KNOBBE-KEUK, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. Aufl. 1993, 180 f.), da die Einheitstheorie bei einem Entgelt oberhalb des Buchwerts zu einer Bewertung des erlangten WG lediglich mit den tatsächlich geleisteten AK, nicht aber mit dem vollen gemeinen Wert führt. In diesem Fall bestünde für die Anwendung des Abs. 4 mangels Unentgeltlichkeit kein Raum. Bei Annahme einer iSd. Einheitstheorie vollständig unentgeltlichen Übertragung (dh. Entgelt < Buchwert) würde sich die Bewertung hingegen alleinig nach Abs. 4 richten. Zwar unterscheidet sich für den Veräußerer das materielle Ergebnis bei Einheits- und Trennungstheorie nicht, für den Erwerber jedoch führt lediglich die Trennungstheorie unabhängig von der Höhe des Entgelts zu einer zutreffenden Bewertung des WG (aA BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 165; MÄRKLE, *StbJb.* 1987/1988, 330).

Beispiel 1: Veräußerung eines WG mit einem Buchwert von 100 € (gemeiner Wert 200 €) für 120 €. Der Veräußerer erhofft sich aufgrund des gegenüber dem gemeinen Wert geringen Kaufpreises eine Verbesserung der Geschäftsbeziehungen zum Erwerber. Nach der Einheitstheorie ist ein vollentgeltlicher Vorgang gegeben, da der Veräußerungspreis den Buchwert übersteigt. Der Erwerber aktiviert das WG zu 120 €. Der Übertragende realisiert einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 20 €. Nach der Trennungstheorie dagegen werden lediglich 6/10 des WG entgeltlich und die restlichen 4/10 unentgeltlich übertragen. Der Erwerber aktiviert das WG zu den tatsächlichen AK (120 €) zzgl. der fiktiven AK gem. Abs. 4 (80 €) = 200 €. Der Veräußerer erzielt bzgl. des entgeltlichen Teils einen Veräußerungsgewinn von 60 € (= 120 € abzgl. 6/10 des Buchwerts) sowie bzgl. des unentgeltlichen Teils einen Verlust von 40 € (= 4/10 des Buchwerts, BA nach § 4 Abs. 4 wegen der betrieblichen Veranlassung des geringen Preises), per Saldo also einen Gewinn von 20 €. Einheits- und Trennungstheorie führen für den Erwerber mithin zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Beispiel 2: Wie zuvor, allerdings erfolgt die Veräußerung für 80 €. Nach der Einheits-
theorie ist ein vollständig unentgeltlicher Erwerb gegeben, da der Veräußerungspreis
den Buchwert unterschreitet. Der Erwerber aktiviert gem. Abs. 4 mit den fiktiven AK
(= gemeiner Wert) in Höhe 200 €. Der Veräußerer erleidet einen Verlust von 20 €. Der
Trennungstheorie zufolge bewertet der Erwerber das erhaltene WG mit den tats-
sächlichen AK von 80 € zzgl. der fiktiven AK von 120 € (6/10 des gemeinen Werts) =
200 €. Der Veräußerer erzielt bzgl. des entgeltlichen Teils einen Veräußerungsgewinn
von 40 € (= 80 € abzgl. 4/10 des Buchwerts) sowie bzgl. des entgeltlichen Teils einen
Verlust von 60 € (= 6/10 des Buchwerts), per Saldo also einen Verlust von 20 €. Hier
kommen Einheits- und Trennungstheorie zu demselben Ergebnis.

Unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Abs. 4 erfasst nur
den Fall des unentgeltlichen Erwerbs einzelner WG. Der Übertragung des WG
darf daher keine konkrete, von dem Erwerber erbrachte oder noch zu erbrin-
gende Entschädigung oder Gegenleistung gegenüberstehen. Verspricht sich der
Übertragende zB lediglich Vorteile, die sich in günstigeren Geschäftsbeziehun-
gen erschöpfen, liegt keine konkrete Gegenleistung des Erwerbers vor. Dies ist
regelmäßig der Fall bei Werbe- oder Gefälligkeitsgeschenken, Warenmustern uä.
Ein entgeltlicher Erwerb ist dagegen zB anzunehmen, wenn dem Übertragenden
im Gegenzug ein Vorteil in Form einer bestimmten Rechtsposition gewährt
wird, etwa bei Einräumung eines Belieferungsrechts, oder wenn im Gegenzug
ein bereits zuvor bestehendes immaterielles WG übertragen wird. In diesen Fäl-
len liegen (entgeltliche) Tauschgeschäfte vor, bei denen sich die Bewertung nach
Abs. 6 richtet. Ein entgeltlicher Erwerb liegt auch dann vor, wenn im Rahmen
von Lieferbeziehungen Waren teilweise ohne Berechnung geliefert werden. Der-
artige Preisnachlässe in Form von Zugaben, Naturalrabatten oder -boni mindern
die AK aller bezogener Waren und führen infolgedessen nicht zu einer Betriebs-
vermögensmehrung (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 159).

Übernahme von Verbindlichkeiten des Übertragenden durch den Erwerber
stellt beim Erwerb einzelner WG grundsätzlich eine Gegenleistung dar und
diese sind daher Teil der AK (s. auch Anm. 287 „Schuldübernahme“ mwN).
Folglich handelt es sich zumindest teilweise um einen entgeltlichen Vorgang; in-
soweit ist Abs. 4 nicht anwendbar. Dagegen bleibt bei der Übertragung von
Sachgesamtheiten iSd. Abs. 3 der Vorgang auch insoweit unentgeltlich, als Ver-
bindlichkeiten übernommen werden (s. Anm. 1374 „Übernahme betrieblicher
Schulden“).

IV. Übertragung in ein Betriebsvermögen

Abs. 4 setzt eine Übertragung in ein BV und damit die Existenz eines BV auf
der Seite des Erwerbers bereits im Zeitpunkt der Übertragung voraus. Der An-
wendung der Vorschrift steht aber uE nichts entgegen, wenn die Übertragung
des WG mit der Betriebseröffnung zeitlich zusammenfällt. Gleichgültig ist, ob
es sich bei dem Betrieb, in dessen Betriebsvermögen das WG gelangt, um einen
land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder der selbständigen Arbeit dien-
enden Betrieb handelt.

Für die Anwendung des Abs. 4 spielt es keine Rolle, ob das übertragene WG
beim Erwerber dem Anlage- oder Umlaufvermögen angehört; bereits die fortge-
setzte Zugehörigkeit zum BV des Erwerbers wird nicht vorausgesetzt (MAYER-
WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 109). Gleichwohl führt eine private Verwendung durch
den Erwerber zur Entnahme aus dessen BV.

V. Kein Fall der Einlage

1434

Änderung gegenüber Vorgängerregelung: Anders als § 7 Abs. 2 EStDV stellt Abs. 4 nicht auf die betriebliche Veranlassung beim Übertragenden ab, sondern fordert statt dessen, daß der Vorgang nicht als Einlage in das BV des Erwerbers zu qualifizieren ist. Die Übertragung in das BV muß also direkt und nicht erst durch einen Einlageakt des Stpfl. erfolgen, dem das aufnehmende BV zuzurechnen ist; sie darf demnach nicht den „(Um-)Weg“ über das PV des Erwerbers nehmen. Dies führt in den meisten Fällen jedoch nicht zu einer Änderung gegenüber der Vorgängerregelung in § 7 Abs. 2 EStDV. Danach mußte das WG dem BV des Übertragenden entstammen, sowohl aus betrieblichen Gründen hingegeben als auch erworben worden sein. Zumindest auf der Seite des Erwerbers entspricht das zuvor in § 7 Abs. 2 EStDV enthaltene Erfordernis des Vorliegens betrieblicher Gründe der nunmehr in Abs. 4 geforderten Voraussetzung, daß keine Einlage vorliegt, denn ein unentgeltlich zugewendetes WG wird nur dann unmittelbar in das BV übertragen, wenn der Erwerb aus Sicht des Empfängers betrieblich veranlaßt ist (LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 1018).

Betriebliche Veranlassung der Übertragung setzt einen sachlichen Zusammenhang mit dem Betrieb voraus. Es genügt auch ein mittelbarer Zusammenhang. Auch eine Schenkung kann in ursächlichem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und estl. eine BE zur Folge haben (so bereits RFH v. 9. 10. 1935, VI A 84/35, RStBl. 1936, 139). Maßgebend ist nicht, ob bürgerlich-rechtlich eine Schenkung vorliegt oder ob mit der Zuwendung ein bestimmtes Tun oder Unterlassen des Begünstigten in Zusammenhang gebracht werden kann; entscheidend ist lediglich die betriebliche Veranlassung (BFH v. 21. 11. 1963 IV 345/61 S, BStBl. II 1964, 183).

Einlage in das Betriebsvermögen des Übertragenden unschädlich: Ist die Übertragung als Einlage zu qualifizieren, so ist dies für die Anwendung des Abs. 4 nur dann schädlich, wenn es sich um eine Einlage in das BV des Erwerbers handelt. Dagegen steht eine der eigentlichen Übertragung vorangehende oder mit ihr zeitlich zusammen fallende Einlage des WG in das BV des Übertragenden der Anwendung des Abs. 4 nicht entgegen, etwa, wenn ein bis zum Zeitpunkt der Übertragung zum PV gehörendes WG vom Geber aus betrieblichen Gründen unentgeltlich in das BV eines Geschäftspartners übertragen wird.

Beispiel: Ein Unternehmer überträgt einem Geschäftspartner aus betrieblichem Anlaß unentgeltlich ein zu seinem PV gehörendes Gemälde.

Das WG wird in diesem Fall zunächst vom Geber in sein BV eingelegt und gelangt aus diesem anschließend direkt in das BV des Erwerbers. Da keine Einlage in das BV des Erwerbers vorliegt, ist Abs. 4 anzuwenden. Etwas anderes ergab sich auch nicht nach § 7 Abs. 2 EStDV, da das WG (zumindest gedanklich) noch vor der eigentlichen Übertragung zum BV gehörte.

Übertragung in das Betriebsvermögen einer anderen natürlichen Person: Eine für die Anwendung des Abs. 4 schädliche Einlage in das BV des Erwerbers kann nur durch diesen selbst erfolgen, da eine Einlage durch den Übertragenden selbst direkt in das BV einer anderen natürlichen Person nicht möglich ist. Eine schädliche Einlage durch den Erwerber liegt dann vor, wenn das WG infolge der Übertragung zunächst in dessen PV gelangt. Dies ist der Fall, wenn der Erwerb des WG nicht durch den Betrieb des Erwerbers, sondern privat veranlaßt ist. Das übertragene WG zählt dann zunächst zum PV des Erwerbers und wird

anschließend von ihm selbst in sein BV eingelegt. Die Bewertung des eingelegten WG richtet sich in diesem Fall nicht nach Abs. 4, sondern nach Abs. 1 Nr. 5.

Beispiel: Ein Installateur bekommt von seinem Vater zum Geburtstag einen Pkw. für seinen Betrieb geschenkt. Die Übertragung ist aus Sicht des Erwerbers nicht betrieblich, sondern privat veranlaßt. Der Pkw. gelangt zunächst in das PV des Installateurs und wird anschließend in sein BV eingelegt. Abs. 4 kommt wegen des Vorliegens einer (schädlichen) Einlage nicht zur Anwendung.

Übertragung in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft: Für die Frage, ob in diesen Fällen eine für die Anwendung des Abs. 4 schädliche Einlage vorliegt, ist danach zu unterscheiden, ob der Übertragende selbst Mitunternehmer der PersGes. ist, in deren BV das WG gelangt.

► *Übertragender ist kein Mitunternehmer:* Eine Einlage in das BV ist nur durch die Mitunternehmer selbst, nicht aber durch einen fremden Dritten möglich. Ist der unentgeltliche Erwerb durch die Mitunternehmer privat veranlaßt und gelangt das WG dennoch in das BV, so ist eine Einlage durch die Mitunternehmer gegeben.

► *Übertragender ist selbst Mitunternehmer:* Die Frage, ob in diesem Fall eine Einlage vorliegt, ist, je nach Herkunft des WG, unterschiedlich zu beantworten.

▷ *WG des PV:* Im Regelfall dürfte die unentgeltliche Übertragung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sein, so daß eine für die Anwendung des Abs. 4 schädliche Einlage gegeben ist, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 5 richtet. Sollte hingegen der Ausnahmefall einer betrieblichen Veranlassung auf Seiten der erwerbenden Mitunternehmerschaft gegeben sein, so müßte uE Abs. 4 zur Anwendung kommen.

Beispiel: Der Mitunternehmer einer Schrottverwertungs-OHG überträgt unentgeltlich Altmittel aus seinem PV auf die OHG. Die OHG verwertet die WG im Rahmen ihres normalen Geschäftsbetriebs.

Die FinVerw. scheint allerdings grundsätzlich das Vorliegen einer Einlage anzunehmen, da sie eine differenzierte Beurteilung in Abhängigkeit vom jeweiligen Rechtsgrund der Übertragung nicht in Betracht zieht (BMF v. 29. 3. 2000, BStBl. I, 462, II. 1. b). Eben diese Unterscheidung ist uE jedoch für eine stsystematisch zutreffende Lösung geboten.

Erfolgt die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so liegt keine unentgeltliche Übertragung, sondern vielmehr ein tauschähnliches Rechtsgeschäft vor (BFH v. 19. 10. 1998 VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BMF v. 29. 3. 2000, BStBl. I, 462). Die Bewertung richtet sich nach Abs. 6 (MÄRKLE, DStR 2000, 797 [806]; aA wohl SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 470, 542).

▷ *WG des BV:* In diesen Fällen liegt zwar keine Einlage iSd. Gesetzes vor, da eine solche die vorherige Zugehörigkeit zum PV voraussetzt. Die Anwendbarkeit des Abs. 4 ist dennoch ausgeschlossen, da de lege lata Abs. 5 Satz 3 als lex specialis die einschlägige Rechtsnorm darstellt. Stsystematisch zutreffend ist diese Vorrangigkeit allerdings nur insoweit, als die Übertragung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist; besteht hingegen eine betriebliche Veranlassung, sollte uE Abs. 4 zur Anwendung kommen (s. Anm. 1431).

Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft: Die Anwendbarkeit des Abs. 4 ergibt sich bei Übertragungen vom Gesellschafter auf die Gesellschaft aus der Zuordnung zum wahren Rechtsgrund des Vorgangs. Erhält die KapGes. durch ihren Gesellschafter unentgeltlich ein WG zugewendet, und sind hierfür auf Seiten der Gesellschaft betriebliche Gründe ausschlaggebend, so ist Abs. 4 einschlägig, da die KapGes. aufgrund eigener StRSubjektivität als anderer Stpfl. iSd. Abs. 4 anzusehen ist. Abs. 4 kommt hingegen nicht zur Anwendung, wenn

die Übertragung *causa societatis* erfolgt, mithin als offene oder verdeckte Einlage zu qualifizieren ist (glA LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 1019 f.). So handelt es sich im Fall der offenen, dh. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgenden Sacheinlage um einen entgeltlichen, weil tauschähnlichen Vorgang und folglich um einen Anwendungsfall von Abs. 6 Satz 1. Abs. 4 scheidet sowohl aufgrund der Entgeltlichkeit des Vorgangs als auch wegen des Vorliegens eines Einlagetatbestands aus. Im Fall der verdeckten Sacheinlage ist zwar aufgrund der fehlenden Gegenleistung der KapGes. die für die Anwendung des Abs. 4 erforderliche Unentgeltlichkeit gegeben, der Tatbestand der Einlage steht jedoch einer Anwendung des Abs. 4 entgegen. Einschlägige Vorschrift ist Abs. 6 Satz 2.

Vermögenszugehörigkeit und Veranlassungsart beim Übertragenden: Auch wenn in den von Abs. 4 geregelten Fällen die unentgeltliche Übertragung auch aus Sicht des Schenkers regelmäßig betrieblich veranlaßt sein dürfte, setzt Abs. 4 im Gegensatz zu § 7 Abs. 2 EStDV weder eine betriebliche Veranlassung der Zuwendung noch die Zugehörigkeit des zugewendeten WG zum Betriebsvermögen des Schenkers voraus.

► *Zugehörigkeit zum BV des Übertragenden* ist für die Anwendung des Abs. 4 nicht notwendig. Im Schrifttum wird dagegen vereinzelt der Anwendungsbereich von Abs. 4 auf solche Fälle begrenzt, in denen das WG bereits zuvor zum BV des übertragenden Stpfl. gehört hat oder zumindest aufgrund der betrieblichen Veranlassung im Zeitpunkt der Übertragung als eingelegt gilt (so etwa SCHMIDT/GLANEGGER XXI, § 6 Rn. 492; unklar insoweit MÄRKLE, DStR 2000, 797 [805]). Dieser Auffassung ist jedoch nicht zu folgen. Anders als § 7 Abs. 2 EStDV, der die Qualifikation als BV des Übertragenden ausdrücklich als Tatbestandsvoraussetzung enthielt, stellt Abs. 4 lediglich darauf ab, daß keine Einlage in das BV des Erwerbers vorliegt. Dies setzt nun aber keine Zugehörigkeit zum BV des Übertragenden voraus, denn die Zugehörigkeit zum PV des Übertragenden führt nicht zwingend dazu, daß das WG auch beim Erwerber zunächst PV darstellt und erst in einem zweiten Schritt eingelegt wird (KÜMPEL, FR 1999, 888). Etwas anderes läßt sich auch nicht aus der Gesetzesbegründung ableiten. Zwar wird hier ausgeführt, daß die Einführung des Abs. 4 keine materiell-rechtliche Änderung bewirken sollte (BTDrucks. 14/443, 24). Hieraus könnte man schließen, daß die Tatbestandsvoraussetzungen von Abs. 4 denen des § 7 Abs. 2 EStDV entsprechen sollten. Dieser vermutlichen Intention des Gesetzgebers entspricht der Gesetzestext jedoch erkennbar nicht, da Abs. 4 weder zur Zugehörigkeit des WG zum BV des Übertragenden noch zur Veranlassung des Zuwendenden etwas aussagt. Die Änderung in der Formulierung kann auch nicht als lediglich redaktionelle Klarstellung oder Bereinigung verstanden werden, da die bisher geforderte Qualifikation als BV beim Zuwendenden eine die direkte Anwendung des § 7 Abs. 2 EStDV zweifellos stark einschränkende Tatbestandsvoraussetzung darstellte, deren Wegfall nicht ohne weiteres ignoriert werden kann. Diese Auffassung wird auch dadurch gestützt, daß das Gesetz an anderer Stelle, wenn es den Anwendungsbereich einer Vorschrift auf WG des BV zu beschränken beabsichtigt, dieses ausdrücklich zum Ausdruck bringt (idS auch MÄRKLE, DStR 2000, 797 [805]).

► *Betriebliche Veranlassung beim Übertragenden nicht mehr erforderlich:* Da die Vorgängervorschrift (§ 7 Abs. 2 EStDV) eine Übertragung direkt aus dem BV des Zuwendenden voraussetzte, erfaßte sie nur Fälle, in denen die Übertragung nicht nur beim Erwerber, sondern auch beim Zuwendenden betrieblich veranlaßt war. Gleichwohl lagen uE auch bei privater Veranlassung auf Seiten des Übertragen-

den beim Erwerber BE vor, soweit der Vorgang aus seiner Sicht betrieblich veranlaßt war. Allerdings war die Bewertung des erlangten WG unregelt und daher nach den allgemeinen Bewertungsregeln der §§ 1, 10 BewG vorzunehmen. Dies führte aber im Ergebnis zu den gleichen Folgen wie bei direkter Anwendung von § 7 Abs. 2 EStDV (aA wohl KÜMPEL, FR 1999, 888 [889]). Abs. 4 umfaßt nunmehr auch diese Fälle, da die betriebliche Veranlassung beim Zuwendenden keine Anwendungsvoraussetzung mehr darstellt (insoweit glA SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 492).

► *Privat veranlaßte Übertragungen*, die gleichwohl aber unter Abs. 4 fallen, liegen dann vor, wenn der Bezug des WG in den Betriebsvermögensbereich des erwerbenden Stpfl. aus unmittelbarer betrieblicher Veranlassung heraus erfolgt. Dabei steht es der Anwendbarkeit des Abs. 4 nicht entgegen, wenn der Erwerber das betrieblich erlangte WG anschließend möglicherweise privat nutzt.

Beispiel 1: Privatmann A schenkt dem von ihm beauftragten Handwerker, den er als Briefmarkensammler kennt, zur schnelleren Erledigung eines Auftrags eine wertvolle Marke (WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 6. Aufl. 2000, 204).

Denkbar sind auch Fälle privater Veranlassung, bei denen der Zuwendungswille einzig darauf gerichtet ist, den betrieblichen Zwecken des anderen Stpfl. zu dienen oder die zugewendeten WG so beschaffen sind, daß eine private Verwendung beim Betriebsinhaber ausgeschlossen ist. Dies ist etwa der Fall bei unentgeltlichen Zuwendungen an steuerbegünstigte Körperschaften und bei sonstigen Altmaterialsammlungen (KÜMPEL, FR 1999, 888).

Beispiel 2: Einer stbegünstigten Körperschaft werden von Privatpersonen WG im Rahmen von Altkleidersammlungen unentgeltlich überlassen.

Beispiel 3: Gewerblichen Schrotthändlern, Altmaterialhändlern oder Kleiderverwertungsunternehmen werden Sperrmüll, gebrauchte Schuhe uä. von privaten Haushalten unentgeltlich überlassen.

Auch hier erfolgt der Erwerb des WG unmittelbar im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der stbefreiten Körperschaft oder (zB) im Einzelbetrieb. Ein betrieblich veranlaßter Erwerb von WG im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer stbefreiten Körperschaft ist selbst dann gegeben, wenn die Zuwendung durch die privaten Haushalte im Hinblick auf die geplante Verwendung des Erlöses für gemeinnützige Zwecke mitveranlaßt ist. Eine zunächst erfolgte Übertragung in die gemeinnützige Sphäre und anschließende Einlage in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch die Körperschaft selbst ist nicht anzunehmen (BFH v. 26. 2. 1992 I R 149/90, BStBl. II, 693).

► *Zusammenhang mit Überschusseinkunftsarten:* Eine die Anwendbarkeit des Abs. 4 nicht beeinträchtigende private Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung auf der Seite des Zuwendenden liegt auch dann vor, wenn sich der Zuwendende hierdurch Vorteile im Bereich der Überschusseinkunftsarten verspricht.

Beispiel: Der Stpfl. schenkt aus seinem PV (alternativ: aus seinem Betrieb) einen Pkw. einem Installateur, damit dieser bereitwilliger für Reparaturen an zum PV des Stpfl. gehörenden Mietshäusern zur Verfügung steht.

Abs. 4 ist anzuwenden, da auch in diesen Fällen der Zugang des WG aus Sicht des Erwerbers unmittelbar betrieblich veranlaßt ist. Auf der Seite des Zuwendenden geht der Übertragung eine Entnahme voraus, wenn sich das WG zuvor im BV befand.

C. Rechtsfolgen

I. Vorbemerkung

1435

Rechtsfolgen für den Erwerber sind zu unterscheiden von den Auswirkungen für den Übertragenden. Letztere werden durch Abs. 4 nicht geregelt (MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 111 zu § 7 Abs. 2 EStDV), sondern ergeben sich vielmehr aus allgemeinen Grundsätzen.

Korrespondenz zwischen dem Vorliegen von BE auf Seiten des Erwerbers mit BA oder WK auf Seiten des Übertragenden besteht nicht. So kann die Übertragung auf Seiten der Veräußerers beispielsweise nicht mit einer Einkunftsart in Zusammenhang stehen oder zu nicht abziehbaren BA gem. § 4 Abs. 5 bzw. nicht abzehbaren WK gem. § 9 Abs. 5 iVm § 4 Abs. 5 führen; in beiden Fällen wirkt sich die Übertragung auf Seiten des Veräußerers stl. nicht aus.

II. Rechtsfolgen für den Erwerber

1436

Fiktive Anschaffungskosten: s. zunächst auch Anm. 303. Nach Abs. 4 gilt der gemeine Wert des unentgeltlich übertragenen WG als AK des Erwerbers. Die Vorschrift ordnet nicht etwa konkret die Aktivierung mit dem gemeinen Wert an, sondern fingiert lediglich die Höhe der AK. Die eigentliche Bewertung für Zwecke der Bilanzierung erfolgt nach Abs. 1 oder Abs. 2. Ist das WG danach mit den (fiktiven) AK zu bilanzieren, ergeben sich mangels tatsächlicher eigener Aufwendungen des Erwerbers zwangsläufig BE in Höhe des gemeinen Werts (BFH v. 12. 10. 1977 I R 248/74; BStBl. II 1978; 191). Das ggf. hierdurch ausgelöste Entstehen eines stpfl. Gewinns wird in der Literatur vereinzelt mit der Begründung kritisiert, es werde ein Gewinn besteuert, der nicht im Betrieb erwirtschaftet sei (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180). Der Begriff der BE setzt aber nicht ein auf die Erzielung gerade dieser Einnahme gerichtetes Tätigwerden des Stpfl. voraus, vielmehr genügt das Vorliegen einer betrieblichen Veranlassung, so daß BE auch dann vorliegen können, wenn der Stpfl. als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält (BFH v. 6. 9. 1990 IV R 125/89, BStBl. II, 1028 mwN).

Abs. 4 ist Bewertungs-, nicht jedoch Ansatzvorschrift: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 regelt § 6 „die Bewertung der einzelnen WG, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind“. Daher können nur diejenigen WG einer Bewertung nach Abs. 4 zugeführt werden, die dem Grunde nach zu erfassen sind (idS auch WOLFFGANG in K/S/M, § 5 Rn. C 32 mwN).

► *Unentgeltlich erlangte Sachleistungen und Nutzungsvorteile* werden von Abs. 4 nicht erfaßt, soweit es sich nicht um selbständige WG handelt. Gleichwohl führen auch sie zu BE, s. Anm. 1430.

► *Immaterielle Wirtschaftsgüter* des Anlagevermögens dürfen bei unentgeltlichem Erwerb grundsätzlich nicht aktiviert werden (§ 248 Abs. 2 HBG, § 5 Abs. 2). Im Fall der unentgeltlichen Übertragung solcher WG ist es im Schrifttum umstritten, ob § 5 Abs. 2 der Anwendung des § 6 Abs. 4 beim Erwerber entgegensteht.

Bejahend WOLFFGANG in K/S/M, § 5 Rn. C 32; ablehnend LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 1022; MAYER-WEGELIN in B/B; § 6 Rn. 109; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXI, § 5 Rn. 197.

Die FinVerw. befürwortet dagegen die vorrangige Anwendung von Abs. 4 (R 31 a Abs. 3 Satz 5 EStR).

► *Stellungnahme:* UE stellt § 5 Abs. 2 die gegenüber Abs. 4 vorrangige Vorschrift dar. Soweit diese Ansicht bisher auf die fehlende Rechtsgrundlage des § 7 Abs. 2 EStDV gestützt wurde, kann dies für Abs. 4 zwar nicht mehr gelten; bereits dem Wortlaut nach führt jedoch § 5 Abs. 2 ausdrücklich die Entgeltlichkeit der Anschaffung als *conditio sine qua non* an, während Abs. 4 genauso eindeutig nur auf unentgeltliche Fälle der Übertragung abstellt. Hieraus kann nur geschlossen werden, daß es keine Schnittmenge der jeweiligen Anwendungsbereiche gibt. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, daß Abs. 4 als bloße Bewertungsnorm das Vorliegen von AK fingiert, denn hieraus kann nicht analog auf das Vorliegen eines fiktiv-entgeltlichen Erwerbsvorgangs geschlossen werden (aA LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 1022). Auch tritt der Erwerber in den Fällen des Abs. 4 nicht in die Rechtsstellung des Zuwendenden ein, woraus sich ansonsten eine Aktivierungspflicht zumindest dann herleiten ließe, wenn bereits der Zuwendende das immaterielle WG entgeltlich erworben hatte (so aber im Ergebnis wohl FG Berlin v. 27. 11. 1982, EFG 1983, 505; s. auch § 5 Anm. 1712). Unzutreffend ist uE auch die Ansicht, Abs. 4 bliebe durch § 5 Abs. 2 unberührt, weil es sich um einen einlageähnlichen Vorgang handele (so aber SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXI, § 5 Rn. 197). Zwar ist im Fall einer Einlage § 5 Abs. 2 nach hM nicht anzuwenden (§ 5 Anm. 1711 mwN); jedoch wäre bei Vorliegen einer Einlage für die Bewertung bereits aufgrund des eindeutigen Wortlauts des Abs. 4 („kein Fall der Einlage“) nicht Abs. 4, sondern Abs. 1 Nr. 5 einschlägig. Darüber hinaus ist der Vorrang der Einlage gegenüber § 5 Abs. 2 anders motiviert: Mit der Einlageregelung des § 4 Abs. 1 Satz 1 soll erreicht werden, daß vom Stpfl. stfrei gebildetes oder bei ihm bereits besteuertes Vermögen nach seiner Einbringung in den Betrieb nicht durch eine Erhöhung der Geweinkünfte der Besteuerung unterworfen wird; der Zugang wird daher mit dem Teilwert angesetzt und im Vermögensvergleich als Einlage vom Endvermögen abgezogen. Dieser Zweck kann es gebieten, quasi als *ultima ratio* zur Sicherstellung einer zutreffenden Besteuerung, aus dem PV in das BV überführte immaterielle WG anzusetzen, obwohl nach § 5 Abs. 2 ein Ansatz nur bei entgeltlichem Erwerb zulässig ist (BFH v. 26. 10. 1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, unter C. I. 1. b. aa, § 5 Anm. 1711). Demgegenüber steht die stl. Erfassung der unentgeltlichen Übertragung als solche beim Erwerber außer Frage. Eine vorrangige Anwendung des Abs. 4 gegenüber § 5 Abs. 2 hätte lediglich eine sofortige stl. Belastung des Erwerbers bereits im Zeitpunkt der Übertragung zur Folge, während bei vorrangiger Geltung des § 5 Abs. 2 diese erst später, zB bei Veräußerung oder Entnahme, erfolgen würde. Lediglich diese zeitliche Vorverlagerung reicht uE zur Rechtfertigung des Vorrangs von Abs. 4 gegenüber § 5 Abs. 2 nicht aus. Die im Zugang des immateriellen WG liegende BE darf daher uE wegen des Aktivierungsverbots des § 5 Abs. 2 – Ungewißheit des Werts der Betriebsaufnahme – nicht erfaßt werden. Auch eine uU beim Rechtsvorgänger (vielleicht vor langer Zeit) erfolgte Wertbestimmung durch einen entgeltlichen Erwerb ändert nichts daran, daß der Erwerb jetzt unentgeltlich erfolgt, eine Bewertung durch eine Schätzung erfolgen müßte und diese Schätzung unsicher ist.

► *Private Verwendung des WG:* Eine der unentgeltlichen Übertragung (ggf. auch zeitlich unmittelbar) nachfolgende private Verwendung des WG steht der Anwendung des Abs. 4 nicht entgegen, soweit die Übertragung aus Sicht des Erwerbenden betrieblich veranlaßt war. In Höhe des gemeinen Werts des WG ist zunächst eine BE zu erfassen; die anschließende private Verwendung führt zur

Entnahme, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 4 richtet (MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 109; BFH v. 22. 7. 1988 III R 175/85, BStBl. II, 995).

► *Anlage- oder Umlaufvermögen*: Für die Anwendung des Abs. 4 spielt es keine Rolle, ob das WG beim Erwerber dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzurechnen ist.

Bewertung mit gemeinem Wert: Als Bewertungsmaßstab wird in Abs. 4 im Gegensatz zur Vorgängerregelung in § 7 Abs. 2 EStDV ausdrücklich der gemeine Wert als Bewertungsgröße festgeschrieben. Damit gelten grundsätzlich die allgemeinen Bewertungsvorschriften der §§ 2–16 BewG. Eine materiell-rechtliche Änderung ergibt sich dadurch nicht (BFH v. 13. 12. 1973 I R 136/72, BStBl. II 1974, 210 unter 3. zur Verwendung des gemeinen Werts bei § 7 Abs. 2 EStDV). Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

► *Umsatzsteuer, Vorsteuerabzug*: Der gemeine Wert umfaßt grundsätzlich auch die USt. Soweit diese jedoch als Vorsteuer abgezogen werden kann, gehört sie nach § 9b nicht zu den AK. Ustl. ist zu beachten, daß die von Abs. 4 erfaßten Übertragungen als unentgeltliche Wertabgabe iSv. § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt sind und daher regelmäßig USt. auf den Einkaufspreis bzw. die Selbstkosten zum Zeitpunkt der Übertragung (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG) auslösen, soweit es sich nicht um Geschenke mit geringem Wert oder Warenmuster handelt. Zur Vermeidung einer systemwidrigen ustl. Kumulation ist es daher notwendig, beim Erwerber den Abzug der entstandenen USt. als Vorsteuer zuzulassen. Nach Ansicht der FinVerw. kann jedoch für Lieferungen iSv. § 3 Abs. 1b UStG eine Rechnung mit der Folge des Vorsteuerabzugs für den Erwerber nicht ausgestellt werden (BMF v. 10. 7. 2000, BStBl. I, 1185; ebenso Abschn. 24a Abs. 3 Satz 4 UStR). Diese Auffassung wird im Schrifttum wegen des hiermit verbundenen Verstoßes gegen das ustl. gebotene Neutralitätsprinzip überwiegend kritisiert.

Vgl. RADEISEN in VOGEL/SCHWARZ, UStG, § 14 Rn. 46; STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 14 Rn. 84; aA WIDMANN in PLÜCKEBAUM/MALITZKY, UStG, § 3 Abs. 1b Rn. 30.

Zur Erlangung des Vorsteuerabzugs wird vorgeschlagen, ein (ggf. minimales) Entgelt zu vereinbaren, da in diesem Fall die Möglichkeit der Ausstellung einer Rechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 3 UStG uneingeschränkt besteht (Vgl. RADEISEN in VOGEL/SCHWARZ, UStG, § 14 Rn. 46).

► *Abgrenzung zum Teilwert*: vgl. Anm. 575.

Eigene Aufwendungen des Erwerbers auf das Wirtschaftsgut, die durch die Anschaffung veranlaßt sind (zB Montage einer geschenkten Maschine), bilden uE nicht sofort abziehbare BA, sondern sind als AK zu behandeln. Dies gilt auch bei unentgeltlichem Übergang aus dem Betrieb eines Dritten in den Betrieb des Stpfl., da Abs. 4 nach Wortlaut und Zweck nur den Bereich des unentgeltlichen Erwerbs regelt, nicht auch den Bereich weiterer Aufwendungen (aA LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 283 e). Zu sog. anschaffungsnahen Aufwendungen s. auch Anm. 533.

Nichtabziehbarkeit der Zuwendung beim Übertragenden gem. § 4 Abs. 5 Nr. 1 steht ihrer Behandlung als BE beim Empfänger nicht entgegen (BFH v. 13. 12. 1973 I R 136/72, BStBl. II 1974, 210 zu § 7 Abs. 2 EStDV, MAYER-WEGELIN in B/B, § 6 Rn. 109).

AfA-Bemessungsgrundlage: Die fiktiven AK in Höhe des gemeinen Werts des unentgeltlich übertragenen WG, zzgl. eventueller eigener Aufwendungen des Stpfl., bilden sowohl die Bemessungsgrundlage für die AfA oder AfS als

auch die Bewertungsobergrenze nach Abs. 1 Nr. 1. Der Erwerber kann die Bewertungsfreiheit nach Abs. 2 (gWG) in Anspruch nehmen (SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 6 Rn. 498).

Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung: Abs. 4 gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Die unentgeltliche Übertragung ist daher auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 in Höhe des gemeinen Werts des übertragenen WG als BE zu erfassen. Soweit das übertragene WG zum Anlagevermögen des Erwerbenden gehört, ist es in das Anlagenverzeichnis nach § 4 Abs. 3 Satz 5 aufzunehmen. Im Fall der Abnutzbarkeit des WG bilden die fiktiven AK gem. Abs. 7 die Bemessungsgrundlage der AfA oder AfS.

III. Auswirkungen beim Übertragenden

1437 1. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

Art der Veranlassung: Werden WG des BV unentgeltlich in das BV eines anderen Stpfl. übertragen, so hängt die ertragstl. Auswirkung beim Übertragenden maßgeblich davon ab, ob die Übertragung bei ihm betrieblich oder privat veranlaßt ist.

Betriebliche Veranlassung: Im Fall der unentgeltlichen Übertragung aus betrieblicher Veranlassung richtet sich die Behandlung beim abgebenden BV nach den allgemeinen Grundsätzen, dh. insbes. nach § 4 Abs. 4 und 5, während Abs. 4 hierüber keine Regelung trifft. In Höhe des (Rest-)Buchwerts des aus betrieblichen Gründen hingegebenen WG ist grds. eine BA anzunehmen.

Unmaßgeblich ist hierbei, ob die Schenkung angemessen ist oder ob sich der beabsichtigte Erfolg auch einstellt (BFH v. 4. 3. 1986 VIII R 188/84, BStBl. II, 373).

Beispiel: Der Abnehmer schenkt dem Lieferanten eine Maschine in der Erwartung bevorzugter Lieferung. Ob eine solche in der Folge tatsächlich stattfindet, ist für die Behandlung der Übertragung nicht von Belang. Ausschlaggebend ist die Erwartung derselben.

► *Einschränkung der Abziehbarkeit* kann sich aus § 4 Abs. 5 ergeben und steht der Anwendung des Abs. 4 beim Erwerber nicht entgegen (s. Anm. 1436). So sind zB Schmiergelder nur abziehbar, wenn keine strafbare Handlung vorliegt (§ 4 Abs. 5 Nr. 10) und der Empfänger benannt wird (§ 160 AO; s. § 4 Anm. 737; SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 4 Rn. 630 ff.). Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 für den übertragenden Stpfl. entfällt, soweit die zugewendeten WG beim Empfänger lediglich betrieblich genutzt werden können, wie etwa bei Ärztemustern uä. (WOLFF-DIEPENBROCK in L/B/P, §§ 4, 5 Rn. 1675 mwN; R 21 Abs. 2 Satz 4 EStR).

► *Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung:* Der Übertragende hat eine BA in Höhe der AHK des übertragenen WG, soweit sie sich noch nicht als BA ausgewirkt haben (LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 1023).

Beispiel 1: Ein Stpfl., der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, überläßt einem Geschäftspartner unentgeltlich ein zum Umlaufvermögen gehörendes WG als Warenmuster. Die Übertragung führt beim Stpfl. nicht zu einer BA, da die AHK des übertragenen WG bereits mit Abfluß als BA erfaßt wurden.

Beispiel 2: Ein Stpfl., der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, überläßt einem Geschäftspartner unentgeltlich ein zum Anlagevermögen gehörendes WG, dessen Buchwert 10000 € beträgt. Die Übertragung führt beim Stpfl. zu einer BA iHv. 10000 €.

Private Veranlassung: Wird ein WG des BV aus privater Veranlassung unentgeltlich auf einen anderen Stpfl. übertragen, wird es zunächst in das PV des Übertragenden entnommen und anschließend aus diesem PV unentgeltlich übertragen (BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I 1993, 80 Tz. 33 zur vorweggenommenen Erbfolge). Die Bewertung der Entnahme richtet sich nach Abs. 1 Nr. 4 (Bewertung mit dem Teilwert) und führt ggf zur Aufdeckung stiller Reserven. Die ertragstl. Auswirkung der anschließenden Übertragung in das BV eines anderen Stpfl. ist nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Sie entsprechen den Auswirkungen der privat veranlaßten unentgeltlichen Übertragung eines WG des PV.

Beispiel: Der Stpfl. schenkt einen zu seinem BV gehörenden Bürocomputer einem Hausverwalter, damit dieser bereitwilliger als Verwalter der zum PV des Stpfl. gehörenden Mietshäuser zur Verfügung steht. Der Unterschied zwischen Teilwert und Buchwert des Bürocomputers bildet Gewinn oder Verlust.

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

1438

Betriebliche Veranlassung: Wird ein WG des PV von einem Betriebsinhaber aus betrieblichen Gründen unentgeltlich auf einen anderen Stpfl. übertragen, geht der Schenkung eine Einlage in das eigene BV voraus, deren Bewertung sich nach Abs. 1 Nr. 5 richtet. Die anschließende betrieblich veranlaßte unentgeltliche Übertragung führt zu einer BA in Höhe des Einlagewerts.

Private Veranlassung: Wird ein WG des PV aus privater (genauer: aus nichtbetrieblicher) Veranlassung unentgeltlich auf einen anderen Stpfl. übertragen, richten sich die ertragstl. Folgen nach allgemeinen Grundsätzen. Je nachdem, ob die Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung im Bereich der Überschufteinkünfte oder außerhalb der Einkunftserzielungssphäre angesiedelt ist, liegen entweder WK oder lediglich Privataufwendungen vor, die stl. unbeachtlich sind, soweit sie nicht als SA oder außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind.

► *Werbungskosten:* Soweit die unentgeltliche Übertragung durch Überschufteinkünfte veranlaßt ist, liegen im Regelfall WK vor. Zu Geschenken als WK s. insbes. § 9 Anm. 281. Zur Nichtabziehbarkeit nach § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 s. § 59 Anm. G 13.

► *Spendenabzug:* Die unentgeltliche Übertragung von WG des PV in das BV eines stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer stbegünstigten Körperschaft führt nicht zu einem Sonderausgabenabzug nach § 10b (KIESSLING/BUCHNA, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 7. Aufl. 2000, Tz. 3. 11). Die Berücksichtigung der Spende setzt nämlich voraus, daß die Zuwendung der Förderung stbegünstigter Zwecke dient. Das WG gelangt aber nicht zunächst in den gemeinnützigen Bereich der Körperschaft, sondern unmittelbar in den stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und stellt damit einen wirtschaftlichen Vorteil für die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft dar (BFH v. 26. 2. 1992 – I R 149/90, BStBl. II 1992, 693)

Einstweilen frei.

1439

§ 6 Abs. 4: Unentgeltliche Übertragung in das BV eines anderen Stpfl.