

Erläuterungen zu Abs. 4

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

Schrifttum: MÄRKLE, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, StbJb. 1987/1988, 309; HOFFMANN, Übertragungen von Wirtschaftsgütern im Rahmen des neuen § 6 Abs. 6 EStG – Gewollte und ungewollte (?) Besteuerungseffekte, GmbHR 1999, 452; KÜMPEL, StEntG 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; KLOSTER/KLOSTER, Steuersenkungsgesetz: Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften, GmbHR 2000, 1129; MÄRKLE, Neue Beratungssignale der Rechtsprechung zur Mitunternehmerschaft, DStR 2000, 797; VAN LISHAUT, Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG nF, DB 2000, 1784; NEUMANN, Gesetzliche „Wiedereinführung“ des Mitunternehmererlasses, EStB 2001, 60; 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; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, Bilanzierung von Emissionsberechtigungen gem. Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz (TEHG) nach Handels- und Steuerbilanzrecht, FR 2006, 109; WACKER, Urteilsanmerkung zu BFH v. 21.1.2008 – IV R 37/06, HFR 2008, 692; WENDT, Urteilsanmerkung zu BFH v. 21.1.2008 – IV R 37/06, FR 2008, 915.

I. Überblick

1420

Abs. 4 regelt die Bewertung von einzelnen WG, die unentgeltlich in das BV 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 BV 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 aF) auch aus Sicht des Übertragenden explizit eine betriebliche Veranlassung forderte, umschließt Abs. 4 ebenso die Fälle privater Veranlassung. Zudem wird anders als bei § 7 Abs. 2 EStDV aF keine bisherige Zugehörigkeit zum BV des Übertragenden gefordert.

II. Rechtsentwicklung**1. Vorläuferregelung**

1421

§ 6 der I. EStDV v. 6.2.1935 (RGBl. I 1935; 153, RStBl. 1935, 209) bestimmte, dass bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner WG für den Empfänger als AHK der Betrag gilt, den er für das einzelne WG hätte aufwenden müssen. Mit der EStDV 1965 v. 15.4.1966 (BGBl. I 1966, 245; BStBl. I 1966, 279) wurde die-

se 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 1999, 402; BStBl. I 1999, 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 Regelung

Übernahme des materiellen Regelungsinhalts des § 7 Abs. 2 EStDV aF: 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 war die vom Gesetzgeber angestrebte gesetzliche Bereinigung aller Übertragungsfälle von Sachgesamtheiten oder EinzelWG (BTDrucks. 14/23, 172). Zudem war die Rechtsgültigkeit der bisherigen Regelung angesichts der begrenzten Reichweite der Ermächtigung des § 51 (LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 417 f.; 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 1992, 893) sowie bezüglich des verwendeten Wertmaßstabs umstritten (vgl. LANG aaO, 418).

1423 3. Zeitlicher Geltungsbereich

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 idF des StEntlG 1999/2000/2002).

1424

III. Bedeutung der Vorschrift

Zielsetzung des Abs. 4 ist die erfolgswirksame Erfassung von aus betrieblicher Veranlassung unentgeltlich erworbenen EinzelWG im 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 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 strechtl. gültigen Definition der AK in § 255 Abs. 1 HGB (zur Maßgeblichkeit des handelsrechtl. Begriffs für die in § 6 genannten AK s. Anm. 281).

Die praktische Relevanz der Vorschrift beschränkt sich auf wenige Anwendungsfälle, so zB Werbegeschenke, Warenmuster, Incentive-Reisen, Schmiergelder, Gewinne aus Händlerwettbewerben und -verlosungen sowie Wertstoffsammlungen (LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 1102), aber auch die unentgeltliche Zuwendung von WG an Geschäftspartner in Katastrophenfällen (BMF v. 6.9.2005, BStBl. I 2005, 860 zu I.4.). Entscheidungen zu Abs. 4 bzw. § 7 Abs. 2 EStDV aF sind daher selten:

Zu Abs. 4: Nds. FG v. 13.2.2007, EFG 2007, 1462 betr. Losgewinn als Betriebseinnahme, im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BFH/NV 2009, 63; zu § 7 Abs. 2 EStDV aF: 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 1992, 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 1977, 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.

IV. Geltungsbereich des Abs. 4

1425

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 (str., s. hierzu Anm. 1434).

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1426

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 (Anm. 1336), 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. Gleichwohl ist uE der (seltene) Fall vorstellbar, dass zunächst eine Übertragung zum Buchwert gem. Abs. 3 Satz 2 vorliegt, rückwirkend statt dessen jedoch Abs. 4 anzuwenden ist. Dazu kann es kommen, wenn der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil innerhalb von fünf Jahren veräußert oder aufgibt, woraufhin die Tatbestandsvoraussetzungen für die vormalige Buchwertübertragung nach Abs. 3 Satz 2 nicht mehr gegeben sind, und für die ursprüngliche Übertragung betriebliche Gründe ausschlaggebend waren. Nach Auffassung der Fin-Verw. soll in Fällen der Sperrfristverletzung des Abs. 3 Satz 2 die ursprüngliche Übertragung indes veranlassungsunabhängig mit dem Teilwert zu bewerten sein (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 11). UE ist die hierdurch bewirkte Aufdeckung der stillen Reserven beim Übertragenden und die Bewertung zum Teilwert beim Übertragungsempfänger jedoch nur bei privater Veranlassung zutreffend (Fiktion: Entnahme durch den Übertragenden zum Teilwert, Einlage durch den Empfänger zum Teilwert), während bei betrieblicher Veranlassung sich die zutreffenden Rechtsfolgen vielmehr aus Abs. 4 ergeben.

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; s. hierzu 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 unmittelbar Regelungsgehalt des Abs. 6 Satz 1 (offene Sacheinlage) bzw. Abs. 6 Satz 2 (verdeckte Einlage) sind und es sich in den Fällen des Abs. 4 gerade nicht um eine Einlage handeln darf (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 BV-Vergleich ermitteln (§§ 4 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 Satz 1), haben die Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB zu beachten, es sei denn im Rahmen der Ausübung eines stl. Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt (ausführl. hierzu s. § 5 Anm. 61 ff.). Darüber hinaus sind nach § 5 Abs. 6 iS einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit zwingend die Vorschriften über die Bewertung (§ 6) in der StBil. zu befolgen (sog. stl. Bewertungsvorbehalt, s. Anm. 48). Handelsrechtl. ist bei gegebener Aktivierungsfähigkeit des betreffenden Vermögensgegenstands von einem Bewertungswahlrecht zwischen 0 € und dem Wert, den der Kaufmann bei entgeltlichem Erwerb ohnehin aufgewandt hätte, auszugehen (ELLRÖTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VII. § 255 HGB Rn. 100 f.; ADS VI. § 255 HGB Rn. 83 mwN). Die ausdrückliche strechtl. Regelung des Abs. 4 kann daher, je nach Ausübung des handelsrechtl. 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 Abs. 4 regelt nur diejenigen Fälle, in denen der Erwerb des WG im aufnehmenden BV betrieblich veranlasst ist. Demgegenüber beruht die Realteilung auf gesellschaftsrechtl. Veranlassung.

Verhältnis zu § 37b: Gemäß § 37b kann bei betrieblich veranlassten Sachzuwendungen und Geschenken iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 die ESt. des Zuwendungsempfängers durch den Zuwendenden unter Anwendung eines Pauschsteuersatzes von 30 % übernommen werden; Bemessungsgrundlage sind dabei die AHK zzgl. USt. Die Regelung erfasst dabei auch unentgeltlich übertragene WG iSv. Abs. 4, ändert aber an deren stbilanzieller Bewertung gem. Abs. 4 nichts (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 19.13, 484.6; BMF v. 29.4.2008, BStBl. I 2008, 566 Rn. 27 f.). Zu den Rechtsfolgen im Einzelnen s. Anm. 1436.

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 Satz 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 §§ 4–7k EStG zu ermitteln (BFH v. 18.2.1965 – IV 159/63 U, BStBl. III 1965, 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 strechtl. 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., 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. 12).

Einstweilen frei.

1428–1429

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4

I. Einzelnes Wirtschaftsgut als Gegenstand der Übertragung

1430

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 1992, 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.

Nicht aktivierungsfähige Vorteile: 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 Vorteilerzielung 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 1988, 995; v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641; v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273).

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 (KSM/WERNDL, § 6 Rn. K 10).

Beispiel 1: 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 1992, 893 bzgl. § 7 Abs. 2 EStDV aF).

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. 142). Die Verwendung des Begriffs „einzelnes“ WG bedeutet nicht, dass die Übertragung mehrerer WG 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. 19.2), 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 s. Anm. 1340). Für die Qualifizierung als Sachgesamtheit ist dabei auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung beim Zuwendenden abzustellen, so 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 1976, 415 bzgl. § 7 Abs. 2 EStDV aF; 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. 75 mwN), dh. wenigstens das wirtschaftliche Eigentum bezüglich des Übertragungsgegenstands zu verschaffen.

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 1989, 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:* Empfänger iSd. Abs. 4 kann eine natürliche Person (StSubjekt gem. § 1) bzw. eine Körperschaft (StSubjekt 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 (s. 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. (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 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 1993, 616 unter C.III.6.a, aa). Nach stRspr. (zB BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C.III.2.; v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 unter C.IV.2.b; v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325) ist die PersGes. zwar als partielles StSubjekt bezüglich der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung anzusehen, gleichwohl ist die Gesellschaft kein „Steuerpflichtiger“ iSd. EStG (s. hierzu ausführl. § 15 Anm. 90).

Etwas anderes gilt nur bei ausdrücklicher gesetzlicher Fiktion, so zB gem. § 7g Abs. 7. Dies kann jedoch der grundsätzlichen Anwendbarkeit des Abs. 4 bei Übertragungen auf eine Mitunternehmerschaft nicht entgegenstehen (ebenso KSM/WERNDL, § 6 Rn. K 11), 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 bei Mitunternehmerschaften außer Frage steht, soweit die Anspruchsvoraussetzungen bzgl. der einzelnen Mitunternehmer erfüllt sind (vgl. § 6b Anm. 25); einer Fiktion, die Mitunternehmerschaft sei Stpfl. iSd. Vorschrift, bedarf es hierfür nicht. Zudem sind im Unterschied zu § 6b 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 Mitunternehmenshaft und Mitunternehmer bzw. zwischen zwei Mitunternehmern derselben Mitunternehmenshaft 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 Mitunternehmenshaft 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 Mitunternehmenshaft und umgekehrt* scheinen dem Wortlaut des Gesetzes zufolge alleinig in den Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 zu fallen, da die unentgeltliche Übertragung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenshaft dort explizit genannt wird. Die wohl hM vertritt daher die Auffassung, Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und Nr. 2 sei gegenüber Abs. 4 vorrangig:

Vgl. zB SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 672; KIRCHHOF/FISCHER IX. § 6 Rn. 204; KSM/WERNDL, § 6 Rn. K 6; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 19.5; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2000, 1131; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2001, 421 f.; NEUMANN, EStB 2001, 63; WENDT, FR 2002, 53 (64); aA BLÜMICH/EHMKE, § 6 Rn. 1271; VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 (1785).

In stsystematischer Hinsicht vermag eine vorrangige Anwendung von Abs. 5 allerdings nicht zu überzeugen; uE muss sich die Anwendung von Abs. 4 oder Abs. 5 letztlich aus der Zuordnung des jeweiligen Sachverhalts zum Rechtsgrund der Übertragung ergeben. Es ist folglich zu unterscheiden, ob die unentgeltliche Übertragung durch das Gesellschaftsverhältnis (*causa societatis*) – in diesem Fall ist Abs. 5 anzuwenden – oder vielmehr betrieblich veranlasst ist, was die Anwendung des Abs. 4 zur Folge hat. Auch bei entgeltlichen Übertragungsgeschäften zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenshaft zu fremdüblichen Bedingungen ist aufgrund der partiellen StRechtsfähigkeit der PersGes. Abs. 5 Satz 3 grundsätzlich nicht anzuwenden. Wenn aber die PersGes. bzgl. der entgeltlichen Übertragung zu fremdüblichen Konditionen strechtl. 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. Für eine differenzierte stl. Behandlung von entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung ist keinerlei Rechtfertigung ersichtlich. Stsystematisch zutreffend ist es daher, Abs. 4 nur dann anzuwenden, wenn die Mitunternehmenshaft dem Mitunternehmer vorrangig wie ein „anderer“ Stpfl. gegenübersteht und es an einer für die Anwendung des Abs. 5 erforderlichen gesellschaftsrechtl. Veranlassung der Übertragung fehlt.

Beispiel 1: Die XY-OHG erwirbt von Mitunternehmer X aus dessen EinzelBV 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 EinzelBV unentgeltlich auf die XY-OHG. Da sich X und die OHG in dieser Sache wie fremde Dritte gegenüberstehen, ist es stsystematisch zutreffend, Abs. 4 anzuwenden.

Beispiel 3: X überträgt aus seinem EinzelBV 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 nach dem Wortlaut des Gesetzes von der Regelung des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 erfasst, stellen jedoch zugleich eine Teilmenge der von Abs. 4 betroffenen Sachverhalte dar. UE ist bei derartigen Übertragungen bei Vorliegen einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 anzuwenden, während in dem (seltenen) Fall einer betrieblichen Veranlassung ein Anwendungsfall von Abs. 4 gegeben ist.

GLA SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 675; VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 f.; aA SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 672; BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1187); DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DSfR 2000, 1713, Fn. 4; WENDT, FR 2002, 53 (63 f.).

III. Unentgeltlichkeit der Übertragung

1432

Begriff der Unentgeltlichkeit: s. Anm. 1371–1379.

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 erbringende Entschädigung oder Gegenleistung gegenüberstehen. Verspricht sich der Übertragende zB lediglich Vorteile, die sich in günstigeren Geschäftsbeziehungen 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 Fällen 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. Derartige Preisnachlässe in Form von Zugaben, Naturalrabatten oder -boni mindern die AK aller bezogener Waren und führen infolgedessen nicht zu einer BVMehring (BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1265).

Teilentgeltlichkeit liegt vor, wenn der Veräußerer dem Erwerber durch die Vereinbarung des unter dem wirklichen Wert liegenden Preises etwas hat unentgeltlich zuwenden wollen. Nicht ausreichend ist indes das bloße Vorliegen eines objektiven Missverhältnisses zwischen Kaufpreis und wirklichem Wert des übertragenen WG; in diesem Fall ist zumindest dann von einem voll entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn die Vertragsparteien subjektiv von einer Ausgeglichenheit von Leistung und Gegenleistung ausgehen (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 180 f.; KSM/WERNDL, § 6 Rn. K 8; zum Begriff der gemischten Schenkung s. auch Anm. 1374). Liegt danach ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft vor, so ist bzgl. der strechtl. Beurteilung sodann 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). Bzgl. der Übertragung einzelner WG ist jedoch uE nach der

Trennungstheorie zu verfahren (so auch BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1273; unklar SCHMIDT/KULOSA XXIX, § 6 Rn. 673), 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. das Entgelt ist niedriger als der Buchwert) würde sich die Bewertung hingegen allein 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 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 iHv. 20 €. Nach der Trennungstheorie dagegen werden lediglich $\frac{9}{10}$ des WG entgeltlich und die restlichen $\frac{1}{10}$ 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. $\frac{9}{10}$ des Buchwerts) sowie bzgl. des unentgeltlichen Teils einen Verlust von 40 € (= $\frac{1}{10}$ 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 Einheitstheorie ist ein vollständig unentgeltlicher Erwerb gegeben, da der Veräußerungspreis den Buchwert unterschreitet. Der Erwerber aktiviert gem. Abs. 4 mit den fiktiven AK (= gemeiner Wert) iHv. 200 €. Der Veräußerer erleidet einen Verlust von 20 €. Der Trennungstheorie zufolge bewertet der Erwerber das erhaltene WG mit den tatsächlichen AK von 80 € zzgl. der fiktiven AK von 120 € ($\frac{9}{10}$ des gemeinen Werts) = 200 €. Der Veräußerer erzielt bzgl. des entgeltlichen Teils einen Veräußerungsgewinn von 40 € (= 80 € abzgl. $\frac{4}{10}$ des Buchwerts) sowie bzgl. des entgeltlichen Teils einen Verlust von 60 € (= $\frac{9}{10}$ des Buchwerts), per Saldo also einen Verlust von 20 €. Hier kommen Einheits- und Trennungstheorie zu demselben Ergebnis.

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 (ggf. teilweise) um einen entgeltlichen Vorgang; insoweit ist Abs. 4 nicht anwendbar.

Gewährung von Gesellschaftsrechten führt nach hM zum Vorliegen eines tauschähnlichen Rechtsgeschäfts und damit (ggf. anteilig) zur Entgeltlichkeit (BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462). Abs. 4 ist insoweit nicht anwendbar.

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 Anwendung der Vorschrift steht es aber uE nicht entgegen, wenn die Übertragung des WG mit der Betriebseröffnung zeitlich zusammenfällt. Gleichgültig ist, ob es sich bei dem Betrieb, in dessen BV das WG gelangt, um einen land- und

forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieb handelt.

Für die Anwendung des Abs. 4 spielt es keine Rolle, ob das übertragene WG beim Erwerber dem Anlage- oder Umlaufvermögen angehört. Die fortgesetzte Zugehörigkeit zum BV des Erwerbers wird nicht vorausgesetzt (MAYER-WEGLIN 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 aF, wonach sowohl auf Seiten des Übertragenden als auch auf Seiten des Übertragungsempfängers eine betriebliche Veranlassung bestehen musste, stellt Abs. 4 nicht mehr 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. Zumindest auf der Seite des Erwerbers entspricht das zuvor in § 7 Abs. 2 EStDV aF enthaltene Erfordernis des Vorliegens betrieblicher Gründe der 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, wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb voraus (zB BFH v. 14.3.2006 – VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650; v. 13.12.1973 – I R 136/72, BStBl. II 1974, 210). 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, RStBl. 1936, 139). Maßgebend ist nicht, ob bürgerlich-rechtl. 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. III 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 zusammenfallende 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.

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 unentgeltlichen Übertragung zunächst in dessen PV gelangt. Dies ist der Fall, wenn der Erwerb des WG nicht durch den Betrieb des Erwerbers, sondern, wie bei Schenkungen regelmäßig gegeben, 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 (ebenso FROTSCHER/HERRMANN, § 6 Rn. 498).

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.

▷ *Wirtschaftsgut des Privatvermögens:* Im Regelfall dürfte die unentgeltliche Übertragung (uE nach wie vor möglich; angesichts der Urteile des BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 allerdings fraglich; s. insbes. WENDT, FR 2008, 916; WACKER, HFR 2008, 692) 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. Die FinVerw. differenziert indes unzutreffender Weise nicht nach dem jeweiligen Rechtsgrund der Übertragung, sondern orientiert sich primär an der buchhalterischen Behandlung (BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462 II.1.b; v. 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190 Tz. 2b).

Beispiel: Der Mitunternehmer einer Schrotterwerbs-OHG überträgt unentgeltlich Altmittel auf seinem PV auf die OHG. Die OHG verwertet die WG im Rahmen ihres normalen Geschäftsbetriebs. UE ist in diesem Fall Abs. 4 anzuwenden.

▷ *Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens:* In diesen Fällen liegt keine Einlage iSd. Gesetzes vor, da eine solche die vorherige Zugehörigkeit zum PV voraussetzt. Zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 5 Satz 3 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 StRechtssubjektivität 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. Eine Anwendung von Abs. 4 scheidet aufgrund der Entgeltlichkeit des Vorgangs 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. 1 Nr. 5.

VI. Vermögenszugehörigkeit und Veranlassungsart beim Übertragenden

1434a

Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Übertragenden ist für die Anwendung des Abs. 4 nicht notwendig. Im Schrifttum wird dagegen die Auffassung vertreten, der Anwendungsbereich von Abs. 4 beschränke sich auf solche Fälle, in denen das WG bereits zuvor zum BV des übertragenden Stpfl. gehörte (SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 672; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 484.1; KIRCHHOF/FISCHER IX. § 6 Rn. 204). Mit gleicher Argumentation wollen die FinVerw. und Teile des Schrifttums Abs. 4 nicht auf die unentgeltliche Ausgabe von Emissionsrechten nach dem TEHG v. 8.7.2004 (BGBl. I 2004, 1578) anwenden, da es an einer Übertragung aus einem anderen BV fehle (BMF v. 6.12.2005, BStBl. I 2005, 1047 Tz. 11; HERZIG/JENSEN-NISSEN/KOCH, FR 2006, 109 [117]). Dieser Auffassung ist jedoch nicht zu folgen (glA KSM/WERNDL, § 6 Rn. K 12; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1274). Anders als § 7 Abs. 2 EStDV aF, 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-rechtl. Änderung bewirken sollte (BTDDrucks. 14/443, 24). Hieraus könnte man schließen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen von Abs. 4 denen des § 7 Abs. 2 EStDV aF 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 direkte Anwendung des § 7 Abs. 2 EStDV aF 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 (in diesem Sinne auch MÄRKLE, DStR 2000, 797 [805]).

Betriebliche Veranlassung beim Übertragenden nicht erforderlich: Abs. 4 umfasst auch solche Fälle, in denen die Übertragung beim Zuwendenden nicht betrieblich, sondern privat veranlasst ist (glA SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 672).

► *Privat veranlasste Übertragungen*, die aber unter Abs. 4 fallen, liegen vor, wenn der Bezug des WG in den BV-Bereich des erwerbenden Stpfl. dort 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 X, den er als Briefmarkensammler kennt, zur schnelleren Erledigung eines Auftrags eine wertvolle Marke (WEBER-GRELLET, Bilanzsteuerrecht, 10. Aufl. 2010, 249). Für X ist ein Anwendungsfall von Abs. 4 gegeben. Nutzt er die Marke nachfolgend für seine private Sammlung, so stellt dies eine Entnahme aus seinem BV dar.

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 stbegünstigte 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 1992, 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 bzgl. von ihm erzielter Überschusseinkünfte 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

1435

I. Vorbemerkung

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 aF), 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 des Zuwendenden beispielsweise nicht mit einer Einkunftsart in Zusammenhang stehen oder zu nicht abziehbaren BA gem. § 4 Abs. 5 bzw. nicht abziehbaren WK gem. § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 führen; in beiden Fällen wirkt sich die Übertragung auf Seiten des Übertragenden 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; Nds. FG v. 13.2.2007, EFG 2007, 1462, im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BFH/NV 2009, 63; SCHMIDT/KULOSA XXIX. § 6 Rn. 671). Das ggf. hierdurch ausgelöste Entstehen eines stpfl. Gewinns wird im Schrifttum 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 1990, 1028 mwN).

Auswirkungen der Pauschalbesteuerung nach § 37b: Ungeachtet der Übernahme der Pauschalsteuer nach § 37b durch den Übertragenden hat der Empfänger das erhaltene WG anzusetzen und nach Abs. 4 zu bewerten. Allerdings sind die Einkünfte um die insoweit erfassten BE durch eine außerbilanzielle Korrektur zu kürzen (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 484.6).

Abs. 4 ist Bewertungs-, nicht jedoch Ansatzvorschrift: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 regelt § 6 „die Bewertung der einzelnen WG, die nach § 4 Absatz 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 (in diesem Sinne auch KSM/WOLFFGANG, § 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 steuerbilanziell grundsätzlich nicht aktiviert werden (§ 5 Abs. 2). Im Fall der unentgeltlichen Übertragung solcher WG ist im Schrifttum umstritten, ob § 5 Abs. 2 der Anwendung des Abs. 4 beim Erwerber entgegensteht.

Bejahend KSM/WOLFFGANG, § 5 Rn. C 32; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 19.10; § 5 Anm. 1740; ablehnend LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 1022; MAYER-WEGELIN in B/B; § 6 Rn. 109; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 197. Auch die FinVerw.

befürwortete vormalis die vorrangige Anwendung von Abs. 4 (R 31a Abs. 3 Satz 5 EStR 2003), äußert nunmehr jedoch diesbezüglich nichts mehr.

- ▷ *Stellungnahme*: UE stellt § 5 Abs. 2 die gegenüber Abs. 4 vorrangige Vorschrift dar. Bereits dem Wortlaut nach führt § 5 Abs. 2 in Bezug auf den Ansatz des betreffenden WG ausdrücklich die Entgeltlichkeit als zwingende Voraussetzung an, während Abs. 4 genauso eindeutig lediglich die Bewertung von unentgeltlich übertragenen, gleichwohl aktivierungspflichtigen WG regelt, so dass keine Schnittmenge der jeweiligen Anwendungsbereiche besteht. 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 LADDEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 1022). Unzutreffend ist uE auch die Ansicht, Abs. 4 bliebe durch § 5 Abs. 2 unberührt, weil es sich um einen einlageähnlichen Vorgang handle (so aber SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIX. § 5 Rn. 197; LBP/HOFFMANN, § 6 Rn. 1104). Zwar ist im Fall einer Einlage § 5 Abs. 2 nach hM nicht anzuwenden (§ 5 Anm. 1672 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 Gewinneinkünfte 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 letztes Mittel 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. 1672). 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 BE – 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 Wirtschaftsguts*: Eine der unentgeltlichen Übertragung (ggf. 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 1988, 995). Zu demselben materiellen Ergebnis gelangt man bei Annahme einer unmittelbaren

Entnahme zum Teilwert ohne vorherige Berücksichtigung als BE (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 484.2).

Bewertung mit gemeinem Wert: Als Bewertungsmaßstab wird in Abs. 4 der gemeine Wert als Bewertungsgröße festgeschrieben. Damit gelten grundsätzlich die allgemeinen Bewertungsvorschriften der §§ 2–16 BewG. 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 Satz 1 Nr. 3 UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt sind und daher regelmäßig USt. auf den Einkaufspreis bzw. die Selbstkosten zum Zeitpunkt der Übertragung (§ 10 Abs. 4 Satz 1 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 2000, 1185; ebenso Abschn. 24a Abs. 2 Sätze 4 und 5 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. 120 ff.; STADIE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 15 Rn. 431 ff.; 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. 4 Satz 2 UStG uneingeschränkt besteht (vgl. RADEISEN in VOGEL/SCHWARZ, UStG, § 14 Rn. 123).

► Abgrenzung zum Teilwert vgl. Anm. 575.

Eigene Aufwendungen des Erwerbers auf das Wirtschaftsgut, die durch die Anschaffung veranlasst sind (zB Montage einer geschenkten Maschine), sind uE auch im Anwendungsbereich des Abs. 4 nicht sofort abziehbare BA, sondern als AK zu behandeln (ebenso KSM/WERNDL, § 6 Rn. K 21; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 485; aA LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 283e). Zu sog. anschaffungsnahen Aufwendungen s. auch Anm. 533.

Nichtabziehbarkeit der Zuwendung beim Übertragenden gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 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 aF, 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. Die Regelungen des Abs. 2 (Möglichkeit der Sofortabschreibung von gWG) sowie Abs. 2a (Sammelposten) sind anwendbar (ebenso SCHMIDT/KULOSA XXIX, § 6 Rn. 674).

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: 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 Erwer-

benden 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 Abs. 5, während § 6 Abs. 4 hierüber keine Regelung trifft. In Höhe des (Rest-)Buchwerts des aus betrieblichen Gründen hingegebenen WG ist grds. eine BA anzunehmen.

► *Einschränkung der Abziehbarkeit* kann sich aus § 4 Abs. 5 ergeben und steht der Anwendung des Abs. 4 beim Erwerber nicht entgegen (s. Anm. 1436).

► *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* 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).

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. Auswirkungen der anschließenden Übertragung in das BV eines anderen Stpfl. sind nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Sie entsprechen den Auswirkungen der privat veranlassten unentgeltlichen Übertragung eines WG des PV.

1438 2. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

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 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 Überschusseinkünfte 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.

1439 Einstweilen frei.