

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen
verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen desselben
Steuerpflichtigen und Übertragung von Einzelwirt-
schaftsgütern bei Mitunternehmenschaften**

I. Bedeutung des Abs. 5 und historische Entwicklung

Schrifttum: RAUPACH, Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung, DStJG (1979), 87; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88; MÄRKLE, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, JbFfSt. 1982/83, 309; REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Köln, 1990; JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, Die Realteilung von Mitunternehmenschaften – Ein Gestaltungsauftrag an den Gesetzgeber, DStR 1992, 1149; RÖDDER, Erfolgsneutrale Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen in ein Sonderbetriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten, DB 1992, 953; BIERGANS, Zur personellen Zurechnung latenter Einkünfte, in RAUPACH/UELNER (Hrsg.), FS Ludwig Schmidt, München 1993, 75; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Köln, 9. Aufl. 1993; RUBAN, Zum Begriff der Einlageminderung in § 15a Abs. 3 EStG, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 781; RÖDDER, Steuerorientierte Gestaltung von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, StbJb. 1994/95, 295; MÄRKLE, Kann der Mitunternehmer-Erlass (ganz oder teilweise) noch Bestand haben?, StbJb. 1995/96, 75; SÖFFING, Durchgriff durch die Personengesellschaft, Stbg 1996, 289; THIEL, Die gemeinnützige GmbH, GmbHR 1997, 10; LÜDICKE, Neue Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, StbJb. 1997/98, 449; NICKEL, Steuerentlastungsgesetz 1999: Gewinnrealisierung durch Nutzungsänderung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften – Diskriminierung typisch mittelständischer Unternehmensstrukturen, FR 1998, 1073; BÜCHELE, Die verdeckte Einlage im Brennpunkt von Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1999, 2306; CATTELAENS, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, 1083; HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Unternehmensumstrukturierungen, DStR 1999, 565; KROPPEN/SCHREIBER, International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, IWB 1999, F. 3 Gr. 3, 1227; RÖDDER, Besteuerung von Mitunternehmenschaften – Ausgewählte Problemfälle zur Überführung/Übertragung von Wirtschaftsgütern, StbJb. 1999/2000, 93; SCHULZE ZUR WIESCHE, Vermögensübertragungen im Rahmen einer Personengesellschaft nach den Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 917; WENDT, Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, Stbg 1999, 1; BARANOWSKI, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, IWB 2000, F. 3 Gr. 2, 813; BRANDENBERG, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses?, FR 2000, 1182; BUCIEK, § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerrechtlichen Kontext, DStZ 2000, 636; DARAGAN, Einbringung von Wirtschaftsgütern – (k)ein kauf- oder tauschähnliches Geschäft?, DStR 2000, 573; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Unternehmenssteuerreform 2001: Die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – sog. Überführung des Mitunternehmererlasses, DStR 2000, 1713; FISCHER, Die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften vor dem Hintergrund der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 963; HERRMANN/NEUFANG, Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafterbetriebsvermögen und Mitunternehmenschaften, BB 2000, 2599; KEMPER/KONOLD, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert, DStR 2000, 2119; KLOSTER/KLOSTER, Steuersenkungsgesetz: Umstrukturierung von Mitunternehmenschaften, GmbHR 2000, 1129; KROMER, Ertragsteuerlich irrelevante Ausgliederung

von Unternehmensteilen bei Kapitalgesellschaften, DStR 2000, 2157; MITSCH/GRÜTER, Steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (Teil 1), Inf. 2000, 620; MITSCH/GRÜTER, Steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (Teil 2), Inf. 2000, 651; PFAAR, Keine Besteuerung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, IStR 2000, 42; REISS, Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses – keine gesetzesteknische Meisterleistung, BB 2000, 1965; REISS, Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, StuW 2000, 399; SCHÖN, Betriebliche Einzelwirtschaftsgüter bei Einbringung, Realteilung und Erbauseinandersetzung – eine Gedanken-skizze, in WASSERMEYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn 2000, 531; STRAHL, Besteuerung von Veräußerungsgeschäften unter besonderer Berücksichtigung von Einlage- und Einbringungsvorgängen, StbJb. 2000/01, 155; VAN LISHAUT, Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG nF, DB 2000, 1784; FREIKAMP, Transaktionen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG aus dem Vermögensbereich des Mitunternehmers in den Jahren 1999/2000, BB 2001, 2618; HÖRGER/PAULI, Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, GmbHR 2001, 1139; KIRCHHOF/RAUPACH, Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmütterorganshaft, DB 2001, Beilage 3; KÜHN, Buchwertfortführung bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, GSTB 2001, 361; LEY, Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, KÖSDI 2001, 12982; LEY/STRAHL, Steuerlicher Handlungsbedarf zum Jahreswechsel 2001/2002, DStR 2001, 1997; REISS, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmenschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, 1225; REISS, Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften, StbJb. 2001/02, 281; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes (Teil I), DStR 2001, 1634; SCHMITT/FRANZ, Die Umstrukturierung von Personenunternehmen im Lichte des Berichts zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes, BB 2001, 1278; SONNEBORN, Realteilung einer Personengesellschaft nach dem Steuersenkungsgesetz, DStZ 2001, 579; SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in der Mitunternehmenschaft – Zugleich eine Stellungnahme zum Bericht des BMF zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes, DStR 2001, 1093; STRAHL, Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG in der Entwurfsfassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes – Rechtsänderung und Gestaltungsmöglichkeiten, FR 2001, 1154; VAN LISHAUT, Einzelübertragung bei Mitunternehmenschaften, DB 2001, 1519; BEHRENS/SCHMITT, Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Vorfeld von Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG, FR 2002, 549; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, Düsseldorf 2002; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (Teil II), DStZ 2002, 551; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die durch Kapitalkonten abgebildete Beteiligung an einer Personengesellschaft im Gesellschafts- und Steuerrecht, FR 2002, 1153; CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, Köln 2002; CREZELIUS, Besteuerung aus Drittverhalten?, FR 2002, 805; DÖTSCH, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 11.12.2001, VIII R 58/98, HFR 2002, 513; DÜLL, Übertragung von Vermögen bei Personengesellschaften – Alternativen, Rechtsfolgen, Normkonkurrenzen, StbJb. 2002/03, 117; ENGL, Realteilung auch mit Einzelwirtschaftsgütern rückwirkend ab 1.1.2001 nach UntStFG ohne Behaltfrist steuerneutral möglich, DStR 2002, 119; GECK, Die Auswirkungen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes auf die vorweggenommene Erbfolge und die Erbauseinandersetzung, ZEV 2002, 41; GROH, Die Vermögensübertragung auf Schwesterpersonengesellschaften aus Lehrstück der Mitunternehmerbesteuerung, DB 2002, 1904; GRÜTZNER, Die Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG nF, StuB 2002, 323; HOFFMANN, Der Transfer von Einzel-Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG nach Verabschiedung des UntStFG, GmbHR 2002, 125; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl, DStJG 25 (2002), 123; JACHMANN, § 6b EStG – quo vadis?, DStZ 2002, 203; KEMPERMANN, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 11.12.2001, VIII R 58/98, FR 2002, 521; KLOSTER/KLOSTER, Auslegungs- und Anwendungsprobleme bei der Restrukturierung von Mitunternehmenschaften – Die „Reform der Reform“ des § 6 Abs. 5 EStG durch das UntStFG,

GmbH 2002, 717; KORN, Buchwertfortführung für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmenschaften, KÖSDI 2002, 13272; KORN/STRAHL, Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG als Gestaltungsoption bei Umstrukturierungen, Stbg 2002, 300; LEUKEL, Die Wiederentdeckung des Einbringungsmodells in der Leasingbranche nach der Steuergesetzänderung, DB 2002, 1852; LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB 2002, Beilage 1; MITSCH, Übertragungen im Bereich von Einzelunternehmen und Mitunternehmenschaften nach dem UntStFG, Inf. 2002, 77; NEUMANN, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, in HERZIG (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform: fallbezogene Darstellung für die Beratungspraxis, Köln 2002, 265; NIEHUS, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StuW 2002, 116; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; ROSER, Unveränderte Missverständnisse zu § 6 Abs. 5 EStG bei der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, FR 2002, 309; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem UntStFG, DStZ 2002, 740; SCHROER/STARKE/UNTERBERG, Der verunglückte § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG, FR 2002, 875; STRAHL, Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform: Hinweise zu den Gesetzesänderungen, KÖSDI 2002, 13164; STRUNK/KAMPHAUS, Aktuelle Steuerrechtsänderungen und ihre Auswirkungen auf die Personengesellschaft, BB 2002, 2153; WELKE/HUCHT, Die Ergänzungsbilanz als Mittel zur Zuordnung stiller Reserven – Überlegungen im Zusammenhang von § 6 Abs. 5 i.d.F. des UntStFG, StuB 2002, 422; WENDT, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer – § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des UntStFG als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses“, FR 2002, 53; WENDT, Der gesetzlich „wiederhergestellte“ Mitunternehmererlass, EStB 2002, 137; BERG/TROMPETER, Ausgliederung im Treuhandmodell, FR 2003, 903; BÖHME/FORSTER, Anwendbarkeit der Trennungstheorie im Rahmen von Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BB 2003, 1979; BOGENSCHÜTZ/HIERL, Steueroptimierter Unternehmensverkauf: Veräußerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Teil I), DStR 2003, 1097; BRIESE, Zur Systematik der Missbrauchsklauseln nach § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG, StuB 2003, 248; DÖRSCH/PUNG, § 8b Abs. 1 bis 6 KStG: Das Einführungsschreiben des Bundesfinanzministeriums, DB 2003, 1016; GROH, Teilwerteinbringung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften, DB 2003, 1403; LIEBER/STIFTER, Die atypisch stille Gesellschaft als Alternative zur Ausgliederung, FR 2003, 831; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme im Zusammenhang mit Gesellschafterkonten und Ergänzungsbilanzen, StbJb. 2003/04, 135; MAYER, Notwendiges Zusammentreffen von § 24 UmwStG und § 6 Abs. 5 EStG, DStR 2003, 1553; OSTERMAYER/RIEDEL, Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern einschließlich Schulden zwischen Schwestergesellschaften – Anwendung der Realteilungsgrundsätze als „Königsweg“?, BB 2003, 1305; PAUS, Die neuen Ergänzungsbilanzen bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter, FR 2003, 59; PYSZKA, Atypisch stille Beteiligungen an einzelnen Unternehmenssegmenten, DStR 2003, 857; RÖHNER, Teilentgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern, StB 2003, 202; RÖHNER, Formen der Gegenleistung bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften, SteuStud. 2003, 478; SCHILD/EISELE, Die Steuerbefreiungen nach § 8b KStG – Das neue BMF-Schreiben vom 28.4.2003, DStZ 2003, 443; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & atypisch Still – ein großer Verlierer der neuen Steuergesetzgebung, BB 2003, 713; SELBMANN, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, Berlin 2003; STEGEMANN, Treuhandmodell: Ertragsteuerliche Irrelevanz der zivilrechtlich existierenden Personengesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument, Inf. 2003, 629; STRAHL, „Gestaltungssperre“ Gesamtplanrechtsprechung, KÖSDI 2003, 13918; THÖMMES, Aktuelle Fragen zur Gewinnrealisierung bei grenzüberschreitender Tätigkeit, StbJb. 2003/04, 201; WINKELJOHANN/STEGEMANN, Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bei Neugründung von Mitunternehmenschaften und bei Gesellschafterbeitritt, DB 2003, 2033; BAUSCHATZ/STRAHL, Steuerliche Behandlung von Vermögensübertragungen innerhalb von Körperschaften des öffentlichen Rechts, DStR 2004, 489; BRANDENBERG, Aktuelle steuerrechtliche Entwicklungen bei der Personengesellschaft, Stbg 2004, 65; VON CAMPENHAUSEN, Steuersubjekt- und -objektgebundene stille Reserven bei Ergänzungsbilanzen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 UmwStG, DB 2004, 1282; CREZELIUS, Gewährung von Gesellschaftsrechten bei § 6 Abs. 5 EStG, §§ 20, 24 UmwStG,

DB 2004, 397; FORST, (Steuer-)neutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, EStB 2004, 217; G. FÖRSTER, Übertragung von Wirtschaftsgütern und Gesamtplanrechtsprechung, StJb. 2004/05, 227; KRAFT/TRÜBENBACH, Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungssteuerrechts durch Übertragungsmöglichkeiten für einzelne Wirtschaftsgüter, StB 2004, 336; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme in Fällen der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sowie von Mitunternehmer(teil)anteilen, KÖSDI 2004, 14024; NIEHUS, Die steuerrechtliche Ungleichbehandlung von betrieblich beteiligten Zebragesellschaftern und Mitunternehmern, DStZ 2004, 143; PYSZKA/BRAUER, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, Herne/Berlin 2004; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Übernahme von Verbindlichkeiten bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen dem Betriebs- und dem Gesamthandsvermögen, DB 2004, 1388; STRAHL, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter erfolgsneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929; VÖLKER/ARDIZZONI, Rechtsprechungsbreakende Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht – neue bedenkliche Gesetzgebungspraxis, NJW 2004, 2413; WASSERMAYER, Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil „Hughes des Lasteyrie du Saillant“, GmbHR 2004, 613; BRIESE, Verdeckte Gewinnausschüttung und ihr Verhältnis zu den steuerlichen Bewertungsvorbehalten in Einbringungsfällen, GmbHR 2005, 207; HEY, Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer – Auflösungstendenzen personal gebundener Steuerpflichten, in TIPKE/SÖHN (Hrsg.), Gedächtnisschrift Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 219; KANZLER, Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und -teilen – Gesetzespuzzle oder Rechtsanwendung?, in STAHL/STRAHL/CARLÉ (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn 2005, 287; KESSLER/HUCK, Grenzüberschreitender Transfer von Betriebsvermögen – Die Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betriebsstätten und Betrieben ins Ausland, StuW 2005, 193; KORN, Das BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG: Analyse und Gestaltungshinweise, KÖSDI 2005, 14633; MAYER, Zusammentreffen von verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage mit steuerlichen Bewertungsvorbehalten im Einkommen- und Umwandlungssteuerrecht, GmbHR 2005, 1033; MÖSSNER ua. (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 3. Aufl. 2005; NEU/STAMM, Aktuelles Beratungs-Know-how Personengesellschaftsbesteuerung, DStR 2005, 141; NIEHUS, Zur Anwendung von Realteilungsgrundsätzen und § 6b EStG auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Schwesterpersonengesellschaften, FR 2005, 278; NIEHUS/WILKE, Maß und Ausmaß von Gewinnrealisierungen bei Übertragungen gegen Teil- oder Mischentgelt im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, FR 2005, 1012; REISS, Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, DB 2005, 358; RITZROW, Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft, StBp. 2005, 20; RÖDDER, Gewerbesteuerliche Behandlung einer Personengesellschaft im Rahmen des sog. Treuhandmodells, Zugleich Anmerkung zu OFD Münster, Vfg. v. 16.03.2005, DStR 2005, 744, DStR 2005, 955; SCHAUMBURG, Der Wegzug von Unternehmen, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 411; SPINDLER, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 1; STUHRMANN, Zur Realteilung durch Bar- und Sachwertabfindung, DStR 2005, 1355; WENDT, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG, FR 2005, 468; HRUSCHKA, Die Ent- und Verstrickung stiller Reserven nach dem SEStEG, StuB 2006, 584; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, DStR 2006, 1481; ROGALL/STANGL, Die Realteilung einer Personengesellschaft, FR 2006, 345; RÖHRIG/DOEGE, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht – Begriff, Bedeutung, Gestaltungen, DStR 2006, 489; WEHRHEIM/NICKEL, Überführungs- und Übertragungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 EStG – eine steuersystematische Einordnung, BB 2006, 1361; BENECKE, Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, NWB 2007, F. 3, 14733; G. FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, Überführung und Rückführung von Wirtschaftsgütern: Die Ausgleichspostenmethode des § 4g EStG, DStR 2007, 133; HOFFMANN, Anmerkungen zum BFH-Urteil

vom 24.01.2008 – IV R 37/06, GmbHR 2008, 551; HÜTTEMANN, Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, DB 2008, 1590; LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, Berlin 2008; MITSCHKE, Aufgabe der finalen Entnahmerechtslehre – Nachlese zum BFH-Urt. v. 17.7.2008, I R 77/06, FR 2008, 1144; NIEHUS, Zur Realisierung stiller Reserven über gewerblich geprägte Personengesellschaften – zugleich ein Plädoyer zur Abschaffung von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, StW 2008, 359; SÖFFING, Wahlrecht bei der Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG, BB 2008, 1771; WACKER, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 24.01.2008, IV R 37/06, HFR 2008, 692; WENDT, Einbringung von Wirtschaftsgütern des PV in eine gewerbliche PersGes gegen Gewährung von Mitunternehmeranteilen keine Einlage i.S. von § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG 2000 – Keine Anwendbarkeit von § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 2000 für Gesellschafterdarlehen, FR 2008, 912; DIETEL, Die Sachwertabfindung von Mitunternehmern – Ungeklärte Rechtslage bei der Abfindung mit betrieblichen Sachgesamtheiten, DStR 2009, 1352; DITZ, Aufgabe der finalen Entnahmerechtslehre – Analyse des BFH-Urteils vom 17.7.2008 und seiner Konsequenzen, IStR 2009, 115; KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, Frankfurt am Main 2009; KÖRNER, Auf- und Umbau von Holdingstrukturen, IStR 2009, 1; KÖRNER, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741; LEY, Behandlung des Transfers von Wirtschaftsgütern zwischen Betrieben im Rahmen des § 4 Abs. 4a EStG, KÖSDI 2009, 16333; LEY, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen einer gewerblichen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern gegen Gutschrift/Belastung auf den Gesellschafterkonten, KÖSDI 2009, 16678; MITSCHKE, Nochmals: Aufgabe der „finalen Entnahmerechtslehre“ – Nachlese zum BFH-Urteil, I R 77/06, FR 2009, 326; U. PRINZ, Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807; SCHNEIDER/OEPEN, Finale Entnahme, Sicherstellung stiller Reserven und Entstrickung, FR 2009, 22; WALLENHORST/HALACZINSKY, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, München, 6. Aufl. 2009; WINKELJOHANN/FUHRMANN, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, Düsseldorf 2007; ATILGAN, Die Systematik der Steuerentstrickung im deutschen Ertragsteuerrecht, Hamburg 2010; BEYSCHLAG, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personennunternehmen, Hamburg 2010; BODE, Ernstliche Zweifel an Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DB 2010, 1155; BRANDENBERG, Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd?, FR 2010, 731; LEY/BRANDENBERG, Umstrukturierungen von Personengesellschaften, Ubg 2010, 767; BRANDENBERG, Ausgliederungsmodell, Schwestergesellschaften und Gesamtplan, NWB 2010, 2699; BUCHNA/SEEGER/BROX, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Achim, 10. Aufl. 2010; BÜNNING, Steuer- und handelsbilanzielle Gestaltungsmöglichkeiten bei der Übertragung von Vermögensgegenständen auf Personengesellschaften, BB 2010, 2357; DEMUTH, Unternehmensumstrukturierung mit handelsbilanzieller Wertaufstockung und steuerlicher Buchwertfortführung, KÖSDI 2010, 16997; DITZ/SCHNEIDER, Änderungen des Betriebsstättenverlustes durch BMF-Schreiben vom 25.08.2009, DStR 2010, 81; DÖTSCH, Ernstliche Zweifel an Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften, jurisPR-SteuerR 25/2010 Anm. 4; GOSCH, „Zoff im BFH“: Die vorläufig vorweggenommene Divergenzanrufung, DStR 2010, 1173; HENNRICHS, Besteuerung von Personengesellschaften – Transparenz- oder Trennungsprinzip?, FR 2010, 721; HEY, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in SCHÖN/OSTERLOH-KONRAD (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Berlin 2010, 1; HUBERTUS/LÜDEMANN, Gewerbesteueroptimierung durch Anwendung des sog. Treuhandmodells, BB 2010, 2474; KAHLE, Abgrenzung von Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften, DStZ 2010, 720; KANZLER, Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 15.04.2010, IV B 105/09, FR 2010, 761; KEMPERMANN, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 06.05.2010, IV R 52/08, FR 2010, 946; KÖRNER, Neue Erkenntnisse zu Ent- und Verstrickung, Kurze Replik zu Mitschke, IStR 2010, 95, IStR 2010, 208; KÖRNER, Neutralitätserfordernis für sukzessive Umstrukturierungen, DB 2010, 1315; LEISNER-EGENSPERGER, Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen zwischen Schwester-Personengesellschaften?, Eine neue unternehmenssteuerliche Divergenz in der BFH-Rechtsprechung, DStZ 2010, 900; NEUMAYER/OBSER, Übertragung von SonderBV in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG, EStB 2010, 34; NIEHUS, Einbringung in Personengesellschaften: Systematische Überlegungen zum Anwendungsbereich von § 24 UmwStG unter Berück-

sichtigung von § 1 Abs. 3 UmwG, FR 2010, 1; NIEHUS/WILKE, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften, *SteuK* 2010, 385; SCHAUHOFF, *Handbuch der Gemeinnützigkeit*, München, 3. Aufl. 2010; SIEGMUND/UNGEMACH, Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften, *NWB* 2010, 2206; WASSERMEYER, Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, in BAUMHOFF/DÜCKER/KÖHLER (Hrsg.), *Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen*, FS Norbert Krawitz, Wiesbaden 2010, 483; WENDT, Gesellschafterkonten bei Personengesellschaften und ihre Bedeutung in der Krise, *Stbg* 2010, 145; WENDT, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08, FR 2010, 381; WENDT, Realteilung und Ausscheiden gegen Sachwertabfindung – Vorrang des Kontinuitätsprinzips, in SEER/TIPKE/HEY/ENGLISH (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, FS Joachim Lang, Köln 2010, 699; WITTWER, Anmerkungen zum BFH-Beschluss vom 15.4.2010, IV B 105/09, *DStR* 2010, 1070; BAREIS, Änderungen der Verfügungsrechte bei Mitunternehmenschaften ohne oder mit Gewinnrealisierung?, FR 2011, 153; CREZELIUS, Nachsteueratbestände und Umwandlungssteuerrecht, FR 2011, 401; DIETEL, Neues zur Sachwertabfindung von Mitunternehmern, *DStR* 2011, 1493; JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, München, 7. Aufl. 2011; KRAFT/SÖNNICHSEN, Steuerliche Aspekte der Begründung und Beendigung des Treuhandmodells, *DB* 2011, 1936; LENDEWIG/JASCHKE, Die Erneuerung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften durch das JStG 2010, *StuB* 2011, 90; LEY, Wirtschaftsgutstransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften, *DStR* 2011, 1208; LOOSE/WITTKOWSKI, Folgen der aktuellen BFH-Rechtsprechung zu gewerblich geprägten Personengesellschaften für Wegzugsfälle nach § 6 Abs. 5 EStG, *IStr* 2011, 68; MITSCHKE, Konkretisierung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabentheorie durch das Jahressteuergesetz 2010, *Ubg* 2011, 328; MUSIL, Die Ergänzung des Entstrickungstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit?, FR 2011, 545; NEUFANG/OTTO, Übertragung von Wirtschaftsgütern – Buchwert oder Entstrickung der stillen Reserven?, *StB* 2011, 308; NIEHUS/WILKE, Zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung in Ausgliederungsfällen, *SteuK* 2011, 225 (Teil 1), *SteuK* 2011, 251 (Teil 2); ÖRTMANN-BABEL/BOLIK/WERNICKE, Zweifelsfragen zur Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG – Anmerkung zum BMF-Entwurf vom 24.05.2011, *SteuK* 2011, 335; RATSCHOW, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Subjektprinzip, *DStJG* 34 (2011), 35; RICHTER/HEYD, Die Konkretisierung der Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabe durch das Jahressteuergesetz 2010, *Ubg* 2011, 172; SCHÖNFELD, Keine „Wegzugsbesteuerung“ bei Wegzug mit einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft – zugleich ergänzende Überlegungen zu Loose/Wittkowski, *IStr* 2011, Seite 68 –, *IStr* 2011, 142; SEGEL, Zuordnungsänderungen in Personengesellschaften, FR 2011, 45; SEKER, Ausgewählte Beispiele gesetzlich geregelter Fiktionen, *DStR* 2011, Beihefter zu Heft 32, 85; STRAHL, Umstrukturierung und Gesamtplan, *KÖSDI* 2011, 17363; UNGEMACH, Europarechtliche und abkommensrechtliche Beurteilung der Entstrickungsregelungen des deutschen Umwandlungssteuerrechts, *Ubg* 2011, 251; WÄLZHOLZ, Ausgewählte gesellschaftsrechtliche Aspekte von Gesellschaftskonten bei Personengesellschaften, *DStR* 2011, 1815 (Teil 1), *DStR* 2011, 1861 (Teil 2); BRANDENBERG, Personengesellschaften, *Stbg* 2012, 145; DORNHEIM, Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften, (Zugleich Anmerkung zu BFH, U. v. 21.06.2012 – IV R 1/08 –), *Ubg* 2012, 618; GOSCH, Über Entstrickungen, *IWB* 2012, 779; GRAGERT/WISSBORN, Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG, *NWB* 2012, 972; JÄSCHKE, Übertragung von Wirtschaftsgütern und Mitunternehmeranteilen, *GmbHR* 2012, 601; KEMPERMANN, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 19.9.2012, IV R 11/12, FR 2012, 1155; LEY/BRANDENBERG, Praxisfragen von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, *Stbjb.* 2012/13, 161; MITSCHKE, Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 19.9.2012, IV R 11/12, FR 2012, 1156; NIEHUS/WILKE, Konkretisierung des Anwendungsbereichs steuerneutraler Realteilungen, FR 2012, 1093; U. PRINZ/HÜTIG, Ende der Trennungstheorie bei § 6 Abs. 5 EStG, *DB* 2012, 2597; ROGALL/GERNER, Zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 8.12.2011, *Ubg* 2012, 81; SCHMITT/FRANZ, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften – ein gesetzlicher Kompromiss zwischen steuerlicher Systematik und wirtschaftlicher Vernunft, *Ubg* 2012, 395; SCHNITGER, Änderungen des § 1 Abs. 1 EStG und

Umsetzung des AOA durch das JStG 2013, IStR 2012, 633; SIEBENHÜTER, Reichweite des Halbabzugsverbots bei Betriebsaufspaltung, EStB 2012, 278; STEIN, Überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, DB 2012, 1529; WENDT, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Personengesellschaften, StbJb. 2012/13, 29; BERNÜTZ/LOLL, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften nach § 6 Abs. 5 EStG, DB 2013, 665; BOHN/PELTERS, Aktuelle Entwicklungen zu Übertragungen des Betriebsvermögens von Personengesellschaften, DStR 2013, 281; U. FÖRSTER, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, DB 2013, 2047; HERBORT, Die Auswirkung des Authorized OECD Approach auf die Entstrickungsbesteuerung, FR 2013, 781; HEUERMANN, Einheit, Trennung oder modifiziertes Trennen?, DB 2013, 1328; HRUSCHKA, Sondervergütungen und der AOA i.d.F. des AHIRUmsG – Das Verhältnis von § 1 AStG zu § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2013, 830; KANZLER, Zum gewerblichen Grundstückshandel der Land- und Forstwirte – Ein vermeidbares Übel, DStZ 2013, 822; KRAFT, Die steuerliche Behandlung der Einlage von Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften im kritischen Spiegel des Unionsrechts, ISR 2013, 297; LEVEDAG, Überführungen und Übertragungen einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter in betriebliche Personengesellschaften, GmbHR 2013, 673; MITSCHKE, Der Vorlagebeschluss des I. BFH-Senats an das BVerfG zur Personengesellschaftsbesteuerung: Ein neuer „Paukenschlag“, FR 2013, 1077; MITSCHKE, Nach dem Spruch des IV. BFH-Senats: Neu zu erwartende Rechtsprechung anderer BFH-Senate im Bereich der Personengesellschaftsbesteuerung, FR 2013, 314; MITSCHKE, Nochmals: Trennung von der Trennungstheorie?, Zur Übertragung von Wirtschaftsgütern bei PersGes, FR 2013, 648; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, Stuttgart, 6. Aufl. 2013; OELLERICH, Das Ende des „Zoffs im BFH“, NWB 2013, 3444; U. PRINZ (Hrsg.), Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, Köln 2013; SCHNITGER, Die Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 487 (2013); STEIN/STEIN, Neues vom BFH zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG und zur Buchwertneutralität von Schenkungen – Praxisfolgen und Ausblicke, FR 2013, 156; STRAHL, Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften – Reichweite der Aufgabe der Trennungstheorie, FR 2013, 322; TIEDE, Überraschendes vom BFH zur Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften, StuB 2013, 883; TÖBEN, § 50i EStG n. F. – Fälle und Unfälle – Wegzugsbesteuerung nach neuen Regeln außerhalb des § 6 AStG, IStR 2013, 682; WENDT, Verbilligte Wirtschaftsgutübertragung im Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 EStG, DB 2013, 834; CROPP, Fallkonstellationen zum Wirtschaftsguttransfer bei nicht beteiligungsidentischen Personengesellschaften, DStR 2014, 1855; CROPP, Wirtschaftsguttransfer zwischen Schwester-Personengesellschaften, NWB 2014, 1656; DEMUTH, Trennung von der modifizierten Trennungstheorie?, EStB 2014, 373; DORNHEIM, Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften – BFH fordert BMF zum Beitritt auf, FR 2014, 869; HERLINGHAUS, Betriebsbegriff und „Gesamtplan“ bei Unternehmensveräußerungen und -umstrukturierungen, FR 2014, 441; HEURUNG/BRESGEN, Übertragung und Überführung von Wirtschaftsgütern bei grenzüberschreitenden Mitunternehmerschaften, GmbHR 2014, 187; HRUSCHKA, Das neue BMF-Schreiben zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften, DStR 2014, 2421; KAHLE/EICHHOLZ, Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG, StuB 2014, 867; LEVEDAG, Gewinnrealisation bei mitunternehmerischen Übertragungsvorgängen, GmbHR 2014, 337; LIPP, Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei der mitunternehmerischen Innengesellschaft, NWB 2014, 1725; STRAHL, Teilentgeltlich übertragene Wirtschaftsgüter – Aufforderung an das BMF zum Beitritt, FR 2014, 763; WITTWER, Aktuelle Rechtsprechung zur Ertragsbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft, HLBS-Report 2014, 124; WENDT, Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Personengesellschaften, StbJb. 2014/15, 3; BOLK, Auflösung von Ergänzungsbilanzen, DStZ 2015, 472; KANZLER, Drei Urteile zu Bagatellgrenzen für die Infektion nichtgewerblicher Mitunternehmerschaften und noch mehr offene Fragen, Kommentar zu BFH v. 27.8.2014 – VIII R 6/12, VIII R 16/11, VIII R 41/11, FR 2015, 512; LANGE/BILITEWSKI/GÖTZ, Personengesellschaften im Steuerrecht, 9. Aufl. 2015; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015; WASSERMAYER/RICHTER/SCHNITTKER, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Köln 2. Aufl. 2015.

1. Bedeutung

1500 a) Bedeutung der Sätze 1 und 2

Regelungsinhalt: Die Sätze 1 und 2 bestimmen, unter welchen Voraussetzungen die Überführung von betrieblichen EinzelWG zum Buchwert vorzunehmen ist. Ausgangspunkt ist die Auffassung des Gesetzgebers, dass das Herauslösen eines EinzelWG aus einem Einzel- oder SonderBV auch dann den grds. gewinnrealisierenden Tatbestand der Entnahme erfüllt, wenn das EinzelWG in ein anderes Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen desselben Stpfl. überführt wird. Die Sätze 1 und 2 regeln, in welchen Fällen die regulären Vorschriften zur Entnahmebewertung hinter einer Fortführung der Buchwerte zurückzustehen haben.

Tatbestandlich enger, rechtsfolgenseitig weiter Betriebsbegriff: Die Sätze 1 und 2 bewirken die Fortführung des Buchwerts bei fortgesetzter Verstrickung der stillen Reserven in einem anderen BV bzw. SonderBV desselben Stpfl. Zwar besteht über die steuersystematische Richtigkeit einer Buchwertverknüpfung in diesen Fällen Einigkeit, weil die stillen Reserven bei demselben StSubjekt steuerverhaftet bleiben. Umstritten ist allerdings, ob die Regelungen auf die Verwendung eines engen oder vielmehr eines weiten Betriebsbegriffs schließen lassen (zur Abgrenzung der unterschiedlichen Betriebsbegriffe s. Vor §§ 4–7 Anm. 89 ff.), was insbes. bezüglich des Konkurrenzverhältnisses zu § 4 Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 1506), aber auch in Zusammenhang mit § 20 UmwStG (s. Anm. 1508) bedeutsam sein kann.

► *Der Gesetzgeber* bringt mit den Sätzen 1 und 2 zum Ausdruck, dass er auf der Tatbestandsebene zwar einen engen Betriebsbegriff vertritt, da er vom Vorliegen einer Entnahme aus dem abgebenden BV gefolgt von einer Einlage in das aufnehmende BV ausgeht (vgl. HENNRICHS in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rn. 361; § 4 Anm. 167, 173), auf der Rechtsfolgenseite jedoch einen weiten Betriebsbegriff zugrunde legt, indem er durch die besonderen Bewertungsvorschriften in den Sätzen 1 und 2 die sich anderenfalls infolge der Regelungen des Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5 ergebende Aufdeckung der stillen Reserven unterdrückt. Für diese Einordnung des gesetzgeberischen Tuns spricht, dass es sich bei Abs. 5 um eine Bewertungsvorschrift handelt, welche ohne die Annahme, die Überführung stelle einen (Ersatz-)Realisationstatbestand dar, erkennbar ohne Anwendungsbereich wäre (vgl. WEHRHEIM/NICKEL, BB 2006, 1361 [1364]). Darüber hinaus ist zu beachten, dass der Gesetzgeber auch in § 34a Abs. 5 Überführungen iSv. Abs. 5 Sätze 1 und 2 tatbestandsmäßig als Entnahmen wertet, die eine Nachversteuerung auslösen können (s. § 34a Anm. 37, 70), rechtsfolgenseitig allerdings im Sinne eines weiten Betriebsbegriffs die Möglichkeit eröffnet, die Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 5 Satz 2 durch eine Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags zu unterdrücken.

► *Der BFH* hat indes in stRSpr., allerdings bezüglich der Rechtslage vor Abs. 5 Sätze 1 und 2, tatbestandlich das Vorliegen einer Entnahme verneint, wenn ein WG eines Stpfl. von einem Betrieb in einen anderen, ihm gehörenden Betrieb übergeht und dabei eine spätere stl. Erfassung der im Buchwertansatz für dieses WG enthaltenen stillen Reserven gewährleistet ist (BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168, mwN; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537). Dabei verneint der BFH nunmehr auch bei einer Überführung eines EinzelWG aus einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS eine sofortige Gewinnrealisation, wenn die ausländ. BS-Gewinne aufgrund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt sind, weil der inländ. Besteue-

rungszugriff auf die bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven nicht verloren gehe (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; Nichtanwendungserlass BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671). Darüber hinaus hat das Nds. FG das Vorliegen einer Entnahme auch im Fall der Überführung eines WG aus einem Betrieb mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 in einen Betrieb mit einer Gewinnermittlung nach § 13a verneint, weil die zukünftige stl. Erfassung der stillen Reserven durch die pauschale Erfassung im Grundbetrag des § 13a Abs. 4 gegeben sei (Nds. FG v. 6.3.2007 – 13 K 467/04, EFG 2008, 36, rkr.; s. auch Anm. 1536). Zur Rechtslage nach Inkrafttreten des Abs. 5 Sätze 1 und 2 ist insoweit noch keine Rspr. ergangen.

► *Die Finanzverwaltung* hat zur Rechtslage vor 1999 die Auffassung vertreten, dass keine Entnahme vorliege, wenn ein WG von einem Betrieb in einen anderen Betrieb oder Betriebsteil derselben oder einer anderen Einkunftsart überführt wird und eine spätere estl. Erfassung der im Buchwert des WG enthaltenen stillen Reserven gewährleistet ist (R 14 Abs. 2 Satz 2 EStÄR 1998, BStBl. I 1998, 1518). Bezüglich Abs. 5 Sätze 1 und 2 geht die FinVerw. indes vom Vorliegen einer Entnahme gefolgt von einer Einlage aus (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 1); anders allerdings (noch) in H 7.1 (1) GewStH.

► *Im Schrifttum* wird einerseits der enge Betriebsbegriff vertreten, wonach Überführungen von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. zwar Entnahmen darstellten, jedoch wegen der fortbestehenden stl. Verhaftung der stillen Reserven eine Bewertung mit dem Buchwert gerechtfertigt sei (so zur Rechtslage vor Abs. 5 Sätze 1 und 2 unter teleologischer Reduktion der Vorschriften zur Entnahmebewertung: RAUPACH in DStJG 2 [1979], 87 [104]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 273 ff.; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, 440, 443 ff.; zu Abs. 5 Sätze 1 und 2: BEYCHLAG, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personenunternehmen, 2010, 225 ff.; WEHRHEIM/NICKEL, BB 2006, 1361 [1363 f.]; wohl auch KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [719] Fn. 25). Andererseits wird, dem weiten Betriebsbegriff folgend, die Auffassung vertreten, dass bereits dem Grunde nach die Überführung kein Realisationstatbestand sei, woraufhin sich eine Buchwertfortführung von selbst ergebe und es folglich keiner besonderen Bewertungsvorschrift bedürfe (vgl. REISS, StbJb. 2001/02, 281 [304 f.]; BÜCHELE, DB 1999, 2336).

► *Stellungnahme:* Wegen der verschiedenen Gewinneinkunftsarten ist es uE grds. zutreffend, innerhalb der Gewinnermittlungsvorschriften von einem engen, ggf. von einem mittleren Betriebsbegriff auszugehen (s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 90). Allerdings ist zu beachten, dass auch bei in diesem Sinne nach den einzelnen Betrieben des Stpfl. separierten Gewinnermittlungen die derart ermittelten Ergebnisse in der Summe der Einkünfte zusammengefasst werden und grds. einem einheitlichen Tarif unterliegen. Aus dieser, die Veränderung des gesamten BV des Stpfl. angehenden Zusammenfassung der einzelnen Gewinne folgt unmittelbar, dass Überführungen zwischen den einzelnen BV des Stpfl. erfolgsneutral zu erfolgen haben, wenn eine weitere Verhaftung der stillen Reserven im aufnehmenden BV gewährleistet ist. Diese Erfolgsneutralität kann erreicht werden, indem zwar tatbestandlich das Vorliegen einer Entnahme und Einlage bejaht, diese jedoch mit dem Buchwert bewertet wird, wie dies gegenwärtig durch Abs. 5 Satz 1 angeordnet wird, oder aber bereits auf der Tatbestandsebene eine teleologische Reduktion des Entnahmebegriffs dahingehend erfolgt, dass bei fort-

gesetzter stl. Verhaftung der stillen Reserven keine Entnahme gegeben ist. Das StRecht wird indes uE unnötig verkompliziert, wenn tatbestandlich zwar eine Entnahme angenommen wird und diese sodann, weil die stillen Reserven weiterhin in (irgend-)einem BV desselben Stpfl. verhaftet sind, abweichend von der grundsätzlichen Rechtsfolge einer Bewertung mit dem Teilwert mit dem Buchwert bewertet wird. Demgegenüber erscheint es in diesen Fällen gesetzessystematisch vorteilhaft, de lege ferenda bereits auf der Tatbestandsebene das Vorliegen einer Entnahme zu verneinen, was durch eine entsprechende Regelung in § 4 Abs. 1 erfolgen könnte (vgl. einerseits REISS, StbJb. 2001/02, 281 [304] Fn. 38, „Verankerung des weiten Betriebsbegriffs“; andererseits Vor §§ 4–7 Anm. 89; BEYSCHLAG, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern bei gewerblichen Personenunternehmen, 2010, 234, die zwar grds. dem engen bzw. mittleren Betriebsbegriff folgen, jedoch eine teleologische Reduktion des Entnahmetatbestands für möglich erachten). Dies bietet nicht nur den Vorteil, dass sowohl die Regelungen des Abs. 5 Sätze 1 und 2 als auch des § 34a Abs. 5 entfallen könnten, sondern zudem würde das derzeitige Konkurrenzverhältnis zwischen Abs. 5 Sätze 1 und 2 und der Entstrickungsvorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 aufgelöst (s. Anm. 1506).

Buchwertansatz zwingend (s. Anm. 1540): Mit Einführung der Sätze 1 und 2 gilt das von der FinVerw. gewährte Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven nur noch für Überführungen vor dem 1.1.1999 (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStÄR 1998, BStBl. I 1998, 1518). Dieser Wegfall des Wahlrechts ist aus steuersystematischen Gründen zu begrüßen (vgl. REISS, StbJb. 2001/02, 281 [305] Fn. 38), wengleich dies dazu führt, dass der Stpfl. bei Überführungen von einem nicht-gewerblichen in ein gewerbliches BV eine gewstl. Verhaftung der stillen Reserven nicht mehr durch eine freiwillige Aufdeckung verhindern kann (KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 682; offen gelassen in FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 E,G, EFG 2011, 542, rkr.).

Gesetzgeberisches Ziel verfehlt: Das vom Gesetzgeber im Umkehrschluss intendierte Verbot des Ansatzes zum Buchwert bei Überführung in ein ausländ. BV bzw. eine ausländ. BS des Stpfl. und damit die gesetzliche Verankerung eines an der finalen Entnahmelehre orientierten Entstrickungstatbestands in Satz 1 läuft im Ergebnis ins Leere, da in diesen Fällen das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus hinsichtlich der zum Überführungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven gerade nicht verlorenght. Auch der mit dem JStG 2010 in Satz 1 angefügte Verweis auf eine entsprechende Anwendung von § 4 Abs. 1 Satz 4 im Kontext des Abs. 5 Satz 1 ändert uE daran nichts (s. Anm. 1537).

Ausweitung auf Sonderbetriebsvermögen: Der Einschluss des SonderBV (zum Begriff s. § 15 Anm. 700) ist insoweit von Bedeutung, als das SonderBV Bestandteil des BV der Mitunternehmerschaft als partiellem StRechtssubjekt ist (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 487 [Stand 5/2015]). Ohne Satz 2 könnte daher in diesen Fällen das Vorliegen einer Überführung in ein anderes BV desselben Stpfl. iSv. Satz 1 fraglich erscheinen. Weiterhin ist in diesem Zusammenhang bemerkenswert, dass in Satz 2 der Begriff des SonderBV zwar erstmals im EStG verwendet, inhaltlich jedoch nicht näher bestimmt wird. Eine Rechtfertigung der Zuordnung bestimmter WG zum SonderBV kann daher aus Satz 2 nicht abgeleitet werden (s. auch § 15 Anm. 714).

b) Bedeutung der Sätze 3 bis 6**aa) Regelungsinhalt**

1501

Satz 3 ordnet die Buchwertfortführung für den Fall der Übertragung von betrieblichen EinzelWG zwischen dem Mitunternehmer und der „eigenen“ Mitunternehmerschaft sowie zwischen verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft an, soweit diese unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die Regelung hat insoweit Vorrang vor allgemeinen Tauschgrundsätzen (s. Anm. 1506). Im Einzelnen erfasst Satz 3 folgende Fälle (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [57]):

Vermögensmäßige Zugehörigkeit	Gegen Gewährung/ Minderung von Gesellschaftsrechten	Unentgeltlich
EinzelBV ↔ Gesamthandsvermögen	Nr. 1	Nr. 1
SonderBV ↔ Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft	Nr. 2	Nr. 2
SonderBV bei der einen Mitunternehmerschaft ↔ Gesamthandsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft	Nr. 2	Nr. 2
SonderBV Mitunternehmer 1 ↔ SonderBV Mitunternehmer 2 bei derselben Mitunternehmerschaft	–	Nr. 3

- ▶ *Rechtsträgerwechsel*: Übertragungsfälle iSd. Satzes 3 beinhalten grds. eine Änderung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums am übertragenen WG.
- ▶ *Neugründung bzw. Gesellschafterbeitritt*: Satz 3 ist nicht nur bei Übertragungen zwischen bereits bestehenden Mitunternehmerschaften und den bereits an ihr beteiligten Mitunternehmern, sondern ebenso auf Neugründungen von Mitunternehmerschaften sowie im Fall des Beitritts eines neuen Gesellschafters zu einer bereits bestehenden Gesellschaft anwendbar (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 5; WINKELJOHANN/STEGEMANN, DB 2003, 2033; WENDT, FR 2002, 53 [64]; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [743]).
- ▶ *Ausgliederung auf Schwesterpersonengesellschaft*: Die steuerneutrale Übertragung von WG des SonderBV des Mitunternehmers bei der einen Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, ermöglicht die Ausgliederung des SonderBV in eine – ggf. zu diesem Zweck gegründete – SchwesterPersGes. Nicht geregelt in Satz 3 ist die Übertragung von EinzelWG zwischen den Gesamthandsvermögen von SchwesterPersGes. (vgl. Anm. 1531).
- ▶ *Keine Veräußerung bzw. Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter*: Satz 3 Nr. 1 und 2 betreffen unentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten, Satz 3 Nr. 3 betrifft ausschließlich unentgeltliche Vorgänge; nicht erfasst werden indes Übertragungen durch entgeltliche Veräußerung bzw. im Tausch gegen andere WG (argumentum e contrario; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 38; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 696). Fremdtübliche entgeltliche Übertragungen – sei es durch entgeltliche Veräußerung, sei es im Wege

des Tauschs gegen andere WG – zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer bzw. zwischen Mitunternehmern einer Mitunternehmerschaft werden vielmehr in vollem Umfang als Übertragungsvorgänge wie zwischen fremden Dritten beurteilt (s. § 15 Anm. 90). Zur Übernahme von Verbindlichkeiten als (ggf. anteiliges) sonstiges Entgelt s. Anm. 1554.

Satz 4 bezweckt, eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven durch Buchwertübertragung dann nicht zuzulassen, wenn die stillen Reserven innerhalb der Sperrfrist durch Veräußerung oder Entnahme des nach Satz 3 übertragenen WG realisiert werden. Die Regelung gelangt folglich nur dann zur Anwendung, wenn die Übertragung nach Satz 3 überhaupt zur Verschiebung stiller Reserven geführt hat, was nicht der Fall ist, wenn durch Ergänzungsbilanzen (oder vergleichbare Techniken) die stillen Reserven dem Übertragenden zugeordnet und nachfolgend innerhalb der Sperrfrist realisiert werden. Ob dabei lediglich die Veräußerung oder Entnahme des EinzelWG als schädliche Realisationstatbestände anzusehen oder auch die Veräußerung oder Aufgabe von Sachgesamtheiten darunter zu fassen sind, ist umstritten (s. Anm. 1624).

Satz 5 regelt, dass der Teilwert auch anzusetzen ist, soweit bei Übertragungen iSd. Satzes 3 der Anteil eines KStSubjekts an dem WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Umstritten ist, ob die Regelung auch dann zur Anwendung gelangt, wenn die Übertragung durch ein KStSubjekt erfolgt und im Gegenzug der Anteil eines anderen KStSubjekts an diesem WG begründet wird (s. Anm. 1658).

Satz 6 ordnet darüber hinaus den Teilwertansatz rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung an, wenn der Anteil eines KStSubjekts an dem betreffenden WG innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.

1502 bb) Steuersystematische Einordnung

Grundsätzlich Buchwertübertragung bei Mitunternehmerschaften: Mit Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 hatte der Gesetzgeber eine eindeutige Trennung zwischen dem eigenen BV des Mitunternehmers und dem gesamthänderisch gebundenen BV der Mitunternehmerschaft herbeigeführt und damit die strechtl. Verselbständigung der PersGes. betont (s. zur begrenzten StRechtssubjektivität der PersGes. § 15 Anm. 450). Die Übertragung von WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft war demzufolge, wie bei Übertragungen zwischen fremden Dritten, stets mit einer Aufdeckung der stillen Reserven verbunden. Mit dem StSenkG sowie nachfolgend dem UntStFG ist der Gesetzgeber zu Recht vom Missgriff des StEntlG 1999/2000/2002 abgerückt und im Grundsatz zur Buchwertübertragung von EinzelWG zwischen PersGes. und Gesellschafter zurückgekehrt. Diese Kurskorrektur schien wirtschaftspolitisch geboten, da der Zwang zur Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft betriebswirtschaftlich gebotene Umstrukturierungen im Bereich der Personenunternehmen erschwert hatte. Aus steuersystematischer Perspektive lassen sich hierfür zwei Rechtfertigungen anführen:

► *Transparente Besteuerung von Mitunternehmerschaften:* Wenn es der Grundsatz einer transparenten Besteuerung der Mitunternehmerschaft ist, die PersGes. nicht als einen eigenständigen Rechtsträger iSd. StRechts anzusehen (vgl. REISS, StUW 2000, 399 [405 f.]), setzt sich folglich das BV des jeweiligen Stpfl. sowohl aus seinem eigenen BV, seinem SonderBV als auch aus seinem jeweiligen quotalen An-

teil am Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmensschaften, an welchen er beteiligt ist, zusammen (vgl. zur Rechtslage vor Abs. 5: BFH v. 25.7.2000 – VIII R 46/99, BFH/NV 2000, 1549; v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; zu Abs. 5: BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BFH/NV 2010, 1345; GROH, DB 2002, 1904 [1906]). Aus steuersystematischer Perspektive dürften mithin bei einer Übertragung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft stille Reserven zumindest insoweit nicht zur Aufdeckung gelangen, als sie zuvor dem jeweiligen Mitunternehmer bereits zuzurechnen waren. Zwar ist der Gesetzgeber mit Satz 3 der vorstehenden Auffassung insoweit nicht gefolgt, als er im Kontext des Abs. 5 die Mitunternehmenschaft offenkundig als ein vom Mitunternehmer zu unterscheidendes StSubjekt ansieht; gleichwohl hat er diese Sichtweise rechtsfolgenreich sogar übertroffen, da Satz 3 nicht nur eine der Beteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmers entsprechende Buchwertübertragung, sondern vielmehr eine vollständige Beibehaltung der stillen Reserven anordnet. Um dies zu ermöglichen, war es erforderlich, in Satz 3 zwischen dem gesamthänderisch gebundenen BV einerseits und dem BV bzw. SonderBV des Mitunternehmers andererseits zu unterscheiden, jedoch kann aus dieser gesetzestechnisch erforderlichen Abgrenzung des Gesamthandsvermögens gegenüber der Vermögenssphäre des Gesellschafters keine Präferenz des Gesetzgebers für eine durchgreifende strechtl. Verselbständigung der Mitunternehmenschaft hergeleitet werden. Darüber hinaus können sowohl die in Satz 2 vollzogene Herauslösung des SonderBV aus dem BV der Mitunternehmenschaft und dessen Annäherung an das EinzelBV des Mitunternehmers (s. Anm. 1527) als auch die mit dem UntStFG vollzogene Rückkehr zu einer gesellschafterbezo-genen Sichtweise des § 6b (s. § 6b Anm. 25) als Anzeichen des gesetzgeberischen Willens einer in letzter Konsequenz transparenten Besteuerung von Mitunternehmenschaften verstanden werden; gleichwohl fehlt es (nach wie vor) an der Vorgabe einer in sich geschlossenen Besteuerungskonzeption durch den Gesetzgeber. Nach Auffassung von HENNRICH (FR 2010, 721 [730]) sei Abs. 5 indes nicht Ausdruck des Transparenzprinzips, sondern vielmehr umwstrechtl. legitimiert. Gegen eine solche Einordnung sprechen uE allerdings insbes. die Sätze 5 und 6, welche einer – umwstrechtl. demgegenüber zulässigen – Verlagerung stiller Reserven auf KStSubjekte entgegenstehen.

► *Fehlen eines Realisationstatbestands:* Die von Satz 3 erfassten Sachverhalte beinhalten keinen Realisationstatbestand. Dies gilt sowohl für unentgeltliche Übertragungen als auch für Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, da letztere – entgegen der Auffassung von FinVerw. und Rspr. (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 8; BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748; ebenso KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 698) – keine tauschähnlichen Vorgänge darstellen (vgl. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 381a; ROSER, FR 2002, 309; BAREIS, FR 2011, 153 [156]; HOFFMANN, GmbHR 2008, 551; dies erwägend WENDT, Stbg 2010, 145 [151]; zu § 24 UmwStG NIEHUS, FR 2010, 1 [4]). Die Annahme eines Ersatzrealisationstatbestands und damit die Aufdeckung der stillen Reserven ist allerdings insoweit erforderlich, als der spätere Steuerzugriff bei dem Stpfl., in dessen Sphäre die stillen Reserven entstanden sind, nicht mehr möglich ist (vgl. HEY in SCHÖN/OSTERLOH-KONRAD, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 [11]). Daraus folgt, dass die von Abs. 5 Satz 3 angeordnete vollständige Buchwertübertragung insoweit gerechtfertigt ist, als die bis zum Zeitpunkt der Übertragung entstandenen stillen Reserven dem Übertragenden zugeordnet bleiben

und eine stl. Erfassung bei ihm im tatsächlichen Realisationszeitpunkt gewährleistet ist.

Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip: Nach dem Subjektsteuerprinzip hat jeder Stpfl. sein eigenes Einkommen, mithin auch die ihm zuzurechnenden stillen Reserven zu versteuern.

REISS, BB 2000, 1965 (1968); HEY in SCHÖN/OSTERLOH-KONRAD, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 (11); RÖDDER, StbJb. 1994/95, 295 (316); BIERGANS (FS Schmidt, 1993, 75 [87]) unterscheidet zwischen dem (generellen) Subjektprinzip und dem „Prinzip der Personenidentität stiller Reserven“ im Besonderen; krit. zum Subjektsteuerprinzip RATSCHOW in DSjG 34 (2011), 35 (56 f.). Zur Anwendung des Subjektsteuerprinzips bei Abs. 5 insbes. VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 (1524); REISS, StuW 2000, 399 (406 ff.); BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1188); MITSCH/GRÜTER, Inf. 2000, 620 (621); einschränkend WENDT, FR 2002, 53 (54): lückenlose Einhaltung eines bestimmten Prinzips kann wegen Satz 4 nicht mehr vorausgesetzt werden; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 (720) Fn. 33, 36: Durchbrechung des Prinzips bei zwingenden Gründen zulässig.

Folglich dürf(t)en Übertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht zu einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven führen (vgl. SIEGEL, FR 2011, 45 [47]). Um nun einerseits bei derlei Übertragungen eine vollständige Buchwertübertragung zu ermöglichen, andererseits jedoch dem Subjektsteuerprinzip zu entsprechen, müsste die weitere Zuordnung der stillen Reserven zu dem bzw. den Übertragenden gewährleistet sein. Zwar eröffnet die Ergänzungsbilanz grds. eine solche Möglichkeit und die Sperrfristregelung in Satz 4 bietet durchaus einen Anreiz zu deren Aufstellung, gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass Ergänzungsbilanzen in ihrer bisher bekannten Form lediglich bei Übertragungen vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft, nicht aber bei den weiteren von Satz 3 erfassten Übertragungen eingesetzt werden (können). Erfolgt keine Aufstellung von Ergänzungsbilanzen, so wirkt zwar die Sperrfristregelung bei zeitnaher Realisierung der stillen Reserven deren interpersoneller Verlagerung entgegen, jedoch nimmt der Gesetzgeber nach Verstreichen der Frist das Überspringen der stillen Reserven und den hierdurch bewirkten Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip billigend in Kauf (glA REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 381b; CREZELIUS, FR 2002, 805 [810 f.]). Steuersystematisch zutreffend wäre es indes, wenn der Gesetzgeber entweder in allen von Satz 3 erfassten Übertragungsfällen zwingend eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven anordnete (zu geeigneten Instrumentarien s. Anm. 1586, 1589), oder aber eine Übertragung zu Buchwerten nur entsprechend der Beteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmers zuließe, da es insoweit ohnehin nicht zu einer Verlagerung stiller Reserven kommt. Gleichwohl ist bei der Auslegung der betreffenden Vorschriften de lege lata zu beachten, dass der Gesetzgeber das Überspringen stiller Reserven bewusst zugelassen hat.

Relevanz des Überspringens stiller Reserven: Sätze 5 und 6 sollen grds. verhindern, dass durch den Übertragungsvorgang nach Satz 3 (Satz 5) oder durch einen nach der Übertragung eintretenden Sachverhalt (Satz 6) stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, und ordnen insoweit den Teilwertansatz an. Sätze 5 und 6 gelten daher nicht, wenn die stillen Reserven im Zuge der Übertragung oder beim nach der Übertragung eintretenden, die Beteiligung an dem WG begründenden oder erhöhenden Sachverhalt ohnehin aufzudecken sind.

Missbrauchsabwehrregelungen: Die in den Sätzen 4 bis 6 getroffenen Regelungen sollen ausweislich der Gesetzesbegründung der Missbrauchsabwehr dienen.

► *Satz 4* ordnet zur Vermeidung einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven an, dass rückwirkend die Übertragung zum Teilwert erfolgt, wenn das übertragene WG innerhalb der Sperrfrist veräußert oder entnommen wird, sofern nicht die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind. Grundlegend dafür ist die Überlegung des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 14/6882, 32 f.), dass die Buchwertübertragung auf einen anderen Rechtsträger nur dann zulässig sei, wenn sie nur zum Zweck der Umstrukturierung und nicht auch zum Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme diene. Da in letzterem Fall das unternehmerische Engagement insoweit ende, werde, so der Gesetzgeber, nach Satz 4 unwiderleglich vermutet, dass bei Veräußerung oder Entnahme der zuvor zum Buchwert übertragenen EinzelWG innerhalb der Sperrfrist die ursprüngliche Übertragung nicht der Umstrukturierung gedient habe. Veräußerungen oder Entnahmen durch den Rechtsnachfolger innerhalb der Sperrfrist bewirken mithin für den Rechtsvorgänger rückwirkend eine stl. Belastung, obwohl er selbst den strechtl. Tatbestand der Erzielung von Einkünften (hier: durch Veräußerung oder Entnahme des WG) nicht bzw. nur anteilig verwirklicht hat.

► *Sätze 5 und 6* sollen verhindern, „dass die grundsätzliche steuerpflichtige Veräußerung von Anteilen an Objektgesellschaften unterlaufen wird“ (Begründung zur Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum StSenkG, BTDrucks. 14/3760, nv.). Eine weitere Erläuterung enthält die Gesetzesbegründung nicht. Sinn und Zweck der Regelungen ist es wohl, zu verhindern, dass stille Reserven enthaltende WG nach Satz 3 zum Buchwert in eine Mitunternehmerschaft eingebracht werden, an welcher auch KStSubjekte beteiligt sind oder werden, und sodann durch eine anschließende Veräußerung der Anteile an den beteiligten KStSubjekten die stillen Reserven des übertragenen WG mittelbar dem Teileinkünfteverfahren unterliegen (DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 [1716 f.]; REISS, BB 2000, 1965 [1969]; Anm. 1650 mit Beispiel).

► *Unterschiedliche Fristdauern und Bezugszeitpunkte*: Satz 4, Satz 6 sowie Abs. 3 Satz 2 verwenden unterschiedlich lange nominale Sperrfristen und stellen für die Fristberechnung auf unterschiedliche Bezugszeitpunkte ab. Während in Satz 6 die Frist sieben Jahre, in Abs. 3 Satz 2 demgegenüber nur fünf Jahre beträgt, wobei der Fristlauf in beiden Regelungen durch die Übertragung selbst ausgelöst wird, beläuft sich die Frist in Satz 4 nominal nur auf drei Jahre, wobei für die Fristberechnung allerdings auf den Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung des Übertragenden für den betreffenden VZ abgestellt wird, so dass sich die Sperrfrist real um die Zeitspanne zwischen dem Zeitpunkt der Übertragung und der Abgabe der StErklärung verlängert.

c) Anwendung bei Auslandsbeziehungen

1503

Zwar ist Abs. 5 auch bei einem Transfer in ein ausländ. BV anwendbar, allerdings ist der Transfer der WG zum Buchwert ausgeschlossen, wenn die spätere stl. Erfassung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/23, 173) sollte damit ursprünglich insbes. die steuerneutrale Überführung von WG in eine ausländ. BS verhindert werden, da in diesen Fällen, nach Auffassung des Gesetzgebers in Anlehnung an die seinerzeit vom BFH vertretene finale Entnahmelehre, eine Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt sei. Dabei war von Beginn an allerdings zweierlei fraglich: Zum einen war unklar, ob der vom Gesetzgeber mit dem Transfer in eine ausländ. BS gemeinte Hauptanwendungsfall überhaupt vom Wortlaut der

Regelung erfasst wurde. So teilte die hM im Schrifttum nicht die Auffassung, dass das Verbringen eines WG in eine ausländ. BS eine Überführung in ein anderes BV darstelle, sondern beurteilte dies vielmehr als einen innerbetrieblichen Vorgang, woraufhin Sätze 1 und 2 nicht einschlägig seien (vgl. BARANOWSKI, IWB F. 3 Gr. 2, 813 [829]; PFAAR, IStR 2000, 42 [46]; DITZ, IStR 2009, 115 [119]). Mit dem SEStEG hat diese Frage allerdings an Bedeutung verloren, da der Gesetzgeber den vormals als Hauptanwendungsfall von Abs. 5 Satz 1 deklarierten Sachverhalt nunmehr als Hauptanwendungsfall der allgemeinen Entstrickungsregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 begreift (BTDrucks. 16/2710, 28), was auch an § 4 Abs. 1 Satz 4 erkennbar ist. Zum anderen war, selbst wenn man den Transfer in eine ausländ. BS als Überführung iSd. Sätze 1 und 2 wertete, nach der im Schrifttum mehrheitlich vertretenen Auffassung die Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven gleichwohl sichergestellt, da hierzu lediglich die rechtl. Möglichkeit zur Besteuerung im Inland, nicht aber ein konkreter, speziell auf den Überführungsvorgang gerichteter innerstaatlicher Realisations-tatbestand vorliegen müsse. In rechtl. Hinsicht sei – selbst bei Bestehen eines Freistellungs-DBA – die inländ. Besteuerung auf abkommensrechtl. Basis möglich, da die in Art. 7 und 23 OECD-MA entsprechenden Regelungen das Besteuerungsrecht für die im Zeitpunkt der Überführung vorhandenen stillen Reserven grds. dem Staat des Stammhauses zuwies (vgl. DITZ, IStR 2009, 115 [119]; WASSERMAYER, GmbHR 2004, 613 [616]; PFAAR, IStR 2000, 42 [45 f.]; KROPPE/SCHREIBER, IWB F. 3 Gr. 3, 1227 [1232]; im Ergebnis wohl auch BUCIEK, DStZ 2000, 636 [637]; aA CATTELAENS, DB 1999, 1083). Der BFH ist dieser Auffassung, zumindest für die Rechtslage vor Inkrafttreten von Abs. 5, mit Urteil BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) gefolgt. Die FinVerw. hat mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671), der Gesetzgeber mit entsprechenden Nichtanwendungsregelungen im JStG 2010 reagiert. So hat er in § 4 Abs. 1 Satz 4 ein Regelbeispiel verortet, wonach – nach Auffassung des Gesetzgebers – ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. dann vorliege, wenn ein bisher einer inländ. BS zuzuordnendes WG fortan einer ausländ. BS zuzuordnen sei. Abs. 5 Satz 1 ist dabei durch einen Verweis ergänzt worden, wonach § 4 Abs. 1 Satz 4 entsprechend anzuwenden sei. Zum Verhältnis von Abs. 5 zu § 4 Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 1506.

d) Vereinbarkeit von Abs. 5 mit höherrangigem Recht

1504 aa) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit

Verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen die Regelungen des Abs. 5 zunächst im Hinblick auf ihre zeitliche Anwendung, und hier insbes. in Bezug auf die Zulässigkeit (un-)echter Rückwirkungen, s. Anm. 1509). Darüber hinaus wird die verfassungsrechtl. Zulässigkeit von sich im Zeitverlauf diametral widersprechenden Rechtssetzungen diskutiert, und schließlich ist fraglich, ob die Sperrfristregelung des Satzes 4 den verfassungsrechtl. Anforderungen an einen in der Person des Stpfl. verwirklichten stl. Tatbestand standhält. Strittig ist zudem, ob die Vorschrift in Bezug auf die Übertragung zwischen SchwesterPersGes zu eng gefasst ist, siehe Anm. 1531.

Unechte Rückwirkung zulässig: Der für Übertragungen nach Satz 3 durch das StEntlG 1999/2000/2002 eingeführte und im Gegensatz zu der vorherigen Verwaltungspraxis stehende Zwang zur Aufdeckung der stillen Reserven gilt für Übertragungen ab dem 1.1.1999. Da das StEntlG 1999/2000/2002 erst am 4.3.

1999 beschlossen und am 24.3.1999 verkündet worden ist, ergibt sich für Übertragungen zwischen dem 1.1.1999 und dem 4.3. bzw. 24.3.1999 eine unechte Rückwirkung. Diese sieht der BFH gleichwohl als zulässig an, weil das Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Handhabung bereits seit der Einbringung des Gesetzentwurfs am 9.11.1998 nicht mehr schutzwürdig war (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536). Auch in Bezug auf die Anfügung von Satz 1 Halbs. 2 durch das JStG 2010 ist von einer zulässigen Rückwirkung auszugehen, da hier lediglich eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziert wird, um so einer zwischenzeitlich erfolgten Rechtsprechungsänderung entgegenzuwirken.

Echte Rückwirkung bei Einführung von Satz 6: Siehe Anm. 1509.

Vorwärts-/Rückwärtsgesetzgebung verfassungsgemäß: Dass der Gesetzgeber in den Fällen des Satzes 3 die Aufdeckung der stillen Reserven nur für die Jahre 1999 und 2000 erzwingt, während dies zuvor aufgrund der insoweit großzügigen Handhabung der FinVerw. und danach aufgrund der Neufassung durch das StSenkG bzw. UntStFG nicht der Fall war, ist nach Auffassung des BFH verfassungsrechtl. unbedenklich (BFH v. 20.5.2010 – IV R 42/08, BStBl. II 2010, 820). Da Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage vermittele, sei es dem Gesetzgeber gestattet gewesen, zur Verwirklichung des Steuersubjektprinzips den zivilrechtl. Wechsel des Rechtsträgers mit einer Entnahmegewinnbesteuerung zu verbinden. Auch ist es nach Auffassung des BFH nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber sodann für Übertragungen nach dem 31.12.2000 wieder zu den vormaligen Grundsätzen der Buchwertübertragung zurückgekehrt sei, ohne für 1999 und 2000 rückwirkend eine entsprechende Gesetzeskorrektur herbeizuführen (krit. KANZLER, FR 2010, 987).

Besteuerung aufgrund Drittverhaltens fragwürdig: In den Fällen der Sperrfrist des Satzes 4 ordnet der Gesetzgeber an, dass bei einem Stpfl. ein Besteuerungstatbestand erfüllt ist (rückwirkender Ansatz zum Teilwert und damit Aufdeckung der stillen Reserven), obwohl der eigentliche, den Besteuerungstatbestand auslösende Sachverhalt (Veräußerung oder Entnahme eines zuvor nach Satz 3 übertragenen WG) durch einen anderen, nämlich den Übertragungsempfänger verwirklicht wird. Es erscheint die Frage berechtigt, ob eine solche, sich aus dem Verhalten eines oder mehrerer Dritter herleitende Besteuerung den verfassungsrechtl. Anforderungen an die Erfüllung eines in der Person des Stpfl. verwirklichten stl. Tatbestands standhält. Wenn schon nicht gefordert wird, dass der Stpfl. die Verwirklichung des Tatbestands, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, in jedem Falle selbst mit Wissen und Wollen bewusst herbeiführt, so muss doch zumindest gefordert werden, dass er die Verwirklichung des stl. Tatbestands durch eigenes Handeln steuern, ggf. also auch verhindern kann (überzeugend CREZELIUS, FR 2002, 805 [808 ff.]). In der Anordnung einer rückwirkenden Besteuerung aufgrund der Veräußerung oder Entnahme durch einen Dritten liegt daher ein Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, der auch nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden kann, es gelte der in Satz 3 im Grundsatz eingeräumten Möglichkeit eines (gezielten) Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip entgegenzuwirken.

bb) Vereinbarkeit mit Europarecht

Nach Satz 1 Halbs. 2 wird die Buchwertfortführung versagt, wenn das WG im Zuge der Überführung oder Übertragung in ein ausländ. BV gelangt. Aus europarechtl. Sicht ist zu fragen, ob ein Mitgliedsstaat anlässlich des grenzüberschreitenden Transfers eines WG in ein anderes BV desselben Stpfl. bzw. in das BV

1505

einer ausländ. PersGes. eine Aufdeckung der stillen Reserven anordnen darf, während er im reinen Inlandsfall einen Buchwerttransfer vorsieht. Mit Urteil EuGH v. 11.3.2004 (C-9/02 – Hughes des Lasteyrie du Saillant, GmbH 2004, 504) hat der EuGH entschieden, dass es aufgrund des in Art. 49 AEUV (vormals Art. 43 EGV) verankerten Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit einem Mitgliedstaat verwehrt ist, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung zur Wegzugsbesteuerung einzuführen, welche im Zeitpunkt des Wegzugs eine Besteuerung der bis dahin entstandenen stillen Reserven bewirkt. Während der Gesetzgeber beim Transfer von WG die Auffassung vertritt, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven im grenzüberschreitenden Fall deswegen gerechtfertigt sei, weil es zu einem Verlust des inländ. Besteuerungsrechts käme, ist Letzteres nach hM nicht der Fall (s. Anm. 1537, 1596). Doch selbst wenn man einen Verlust des Besteuerungsrechts annähme, so genügte dies als Rechtfertigung für eine daraus abgeleitete Sofortbesteuerung uE nicht, so dass eine solche folglich als europarechtswidrige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu beurteilen wäre (ebenso RICHTER/HEYD, Ubg 2011, 172 [175] zu § 4 Abs. 1 Satz 3; UNGEMACH, Ubg 2011, 251 [257 f.], zu den umwstrechtl. Entstrickungsregelungen; SIEKER, DStR 2011, Beihefter zu Heft 32, 85 [88 f.], zu § 16 Abs. 3a). Nach Auffassung von MITSCHKE (Ubg 2011, 328 [334 ff.]) sowie MUSIL (FR 2011, 545 [548]) sei eine Aufdeckung der stillen Reserven im grenzüberschreitenden Fall indes durch das vom EuGH konzipierte Kriterium einer Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt, wobei zu beachten ist, dass sich beide Verfasser primär auf § 4 Abs. 1 Satz 3 beziehen und für dessen Europarechtskonformität insbes. auf die abmildernd wirkende Regelung des § 4g verweisen. Im Kontext des Abs. 5 findet § 4g indes keine Anwendung (s. Anm. 1537, 1596) und scheidet daher als Rechtfertigung aus. Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber anstelle einer Sofortbesteuerung minderschwere verfahrensrechtl. Mittel zur Sicherung seines Besteuerungsanspruchs bemühen könnte (vgl. SIEKER, DStR 2011, Beihefter zu Heft 32, 85 [88 f.] zu § 16 Abs. 3a; KÖRNER, IStR 2010, 208). Ausweislich der Rspr. des EuGH wäre europarechtl. auch für die Fälle des Abs. 5 zumindest eine (optionale) Stundungslösung geboten (vgl. EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – Verder LabTec, DStR 2015, 1166; v. 23.1.2014 – C-164/12 – DMC Beteiligungsgesellschaft, FR 2014, 466; v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus BV, FR 2012, 25).

e) Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften

1506 aa) Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 4 Satz 4: Gemäß Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 kann die Entnahme von WG zum Buchwert erfolgen, wenn diese unmittelbar nach der Entnahme einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer jPöR zur Verwendung iSd. § 10b Abs. 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen werden. Allerdings werden Überführungen eines WG aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreiten Körperschaft in ihren eigenen stbefreiten Bereich nach wohl hM nicht vom Buchwertprivileg des Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 erfasst, da es an einer Entreicherung des Zuwendenden fehlt (KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 541; HÜTTEMANN, DB 2008, 1590, mwN; aA WALLENHORST/HALACZINSKY, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl. 2009, 539, Rn. 25). In diesem Fall ist auch nach Abs. 5 Satz 1 eine Buchwertübertragung nicht möglich, da das betreffende WG fortan nicht mehr steuerverhaftet ist (s. Anm. 1536).

Verhältnis zu Abs. 2a: Siehe Anm. 1540, 1635.

Verhältnis zu Abs. 3: Die Regelungen des Abs. 3 betreffen die unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmer[-teil-]anteil) auf einen anderen Stpfl., während Abs. 5 Satz 3 die Übertragung von EinzelWG bei Mitunternehmerschaften regelt. Zur Anwendungskonkurrenz zwischen Abs. 3 und Abs. 5 Satz 3 bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit SonderBV s. Anm. 1226, 1263.

Verhältnis zu Abs. 4: Die Regelung des Abs. 4 betrifft die Übertragung von EinzelWG auf einen anderen Stpfl.; Abs. 5 Sätze 1 und 2 sind im Fall eines Rechtsträgerwechsels nicht anwendbar. Zum konkurrierenden Anwendungsbereich von Abs. 4 und Abs. 5 Satz 3 s. Anm. 1411.

Verhältnis zu Abs. 6: Gemäß Abs. 6 Satz 4 bleibt Abs. 5 unberührt. Die bei Tausch und verdeckter Einlage geltenden Grundsätze des Abs. 6 gelten damit im Verhältnis zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft nur insoweit, als Abs. 5 keine speziellere Regelung enthält.

► *Tausch gegen Wirtschaftsgüter*, die nicht in Gesellschaftsrechten bestehen, führt, da Abs. 5 insoweit eben gerade keine speziellere Regelung enthält, auch im Verhältnis zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft zur Anwendung von Abs. 6 Satz 1, dh. Gewinnrealisierung im abgebenden Vermögen und Ansatz des gemeinen Werts. Erfolgt die Übertragung jedoch gegen Änderung von Gesellschaftsrechten, ist Abs. 5 vorrangig; da in Abs. 5 Satz 3 die Übertragung gegen Gesellschaftsrechte ausdrücklich genannt wird, wäre Abs. 5 Satz 3 wohl ohnehin als *lex specialis* anzusehen, so dass Abs. 6 Satz 4 insoweit lediglich klarstellenden Charakter hat.

► *Verdeckte Einlage*: Erhöht sich durch eine Übertragung nach Satz 3 oder innerhalb der folgenden sieben Jahre nach einer solchen der Anteil einer an der Mitunternehmerschaft beteiligten KapGes. am übertragenen WG oder wird dieser begründet, liegt regelmäßig eine verdeckte Einlage iSv. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG vor. Für den verdeckt Einlegenden ordnet Abs. 6 Satz 2 die Erhöhung der AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG an. Diese Rechtsfolge bleibt trotz Abs. 6 Satz 4 bestehen (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1), enthält doch Abs. 5 hierzu keinerlei Regelung, denn Abs. 5 Sätze 3 bis 6 betreffen lediglich die Bewertung des übertragenen WG bei der Mitunternehmerschaft, nicht dagegen diejenige des Anteils an der KapGes., in die verdeckt eingelegt wurde. Abs. 5 Satz 3 ist insoweit zunächst *lex specialis* zu Abs. 1 Nr. 5, wonach im Fall der (verdeckten) Einlage eigentlich der Teilwert anzusetzen ist. Nach den Sätzen 5 und 6 wird nun eben diese Bewertung zum Teilwert (ggf. rückwirkend) wieder angeordnet und damit der Gleichklang zu Abs. 6 Satz 2 im Fall der verdeckten Einlage wieder hergestellt, wonach sich die AK um den Teilwert des eingelegten WG erhöhen (s. Anm. 1659).

Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Nr. 4 und 5: Rechtssystematisch sind Sätze 1 und 2 als Bewertungsvorschrift, nicht aber als tatbestandliche Einschränkung der Entnahme anzusehen. Sowohl die Überführungen nach den Sätzen 1 und 2 als auch die unentgeltlichen Übertragungen nach Satz 3 beinhalten mithin Entnahme und Einlage, deren Bewertung nicht nach der grundsätzlichen Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5, sondern nunmehr gem. Abs. 5 Satz 1 und 2 als *lex specialis* zu erfolgen hat (s. Anm. 1500).

Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3: Aus dem Umstand, dass – in der Logik des Gesetzgebers – Abs. 5 Satz 1 bzw. Satz 2 Bewertungsvorschriften tatsächlicher

Entnahmen darstellen, demgegenüber § 4 Abs. 1 Satz 3 jedoch das Vorliegen von Entnahmen fingiert, folgt unmittelbar, dass Überführungen aus einem BV bzw. SonderBV in ein anderes BV bzw. SonderBV desselben Stpfl. tatbestandlich von § 4 Abs. 1 Satz 3 nicht erfasst werden (vgl. KAHLE/EICHHOLZ, StuB 2014, 867 [869]; KESSENS, Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, 2009, 73; WASSERMEYER, FS Krawitz, 2010, 483 [491]; LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, 2008, 321 f.; RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Anh. 5 Rn. 63; HRUSCHKA, StuB 2006, 584 [586 f.]; aA G. FÖRSTER, DB 2007, 72 [73]; ATILGAN, Die Systematik der Steuerentstrickung im deutschen Ertragsteuerrecht, 2010, 35). Ebenso wird Abs. 5 Satz 3 gegenüber § 4 Abs. 1 Satz 3 als vorrangig angesehen (WASSERMEYER, FS Krawitz 2010, 483 [491]; U. PRINZ, DB 2009, 807 [811]; DITZ, IStR 2009, 115 [119]; KÖRNER, IStR 2009, 741 [745]).

Verhältnis zu § 4 Abs. 4a: Im Verhältnis zu § 4 Abs. 4a ist fraglich, ob Überführungen bzw. Übertragungen nach Abs. 5 als Entnahmen und Einlagen iSv. § 4 Abs. 4a anzusehen sind. Nach Auffassung des BFH (v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10) und der FinVerw. (BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 - S 2144-50/05, BStBl. I 2005, 1019 – Tz. 10; BMF v. 7.5.2008, BStBl. I 2008, 588 – Tz. 32d) ist dies infolge einer betriebs- bzw. mitunternehmeranteilsbezogenen Betrachtung grds. zu bejahen (glA WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 430). Hiergegen wird mit Verweis auf den weiten Betriebsbegriff sowie die Abkehr von der finalen Entnahmelehre vertreten, lediglich den Wirtschaftsguts-transfer in das PV als Entnahme iSv. § 4 Abs. 4a zu begreifen (LEY, KÖSDI 2009, 16333; uE zutreffend, s. auch Anm. 1500).

► *Übertragung nach Satz 3:* Ob eine Entnahme auch bei einer unentgeltlichen interpersonellen Verlagerung des WG auf andere Mitunternehmer nach Abs. 5 Satz 3 zu verneinen wäre, erscheint uE in Ermangelung einer § 34a Abs. 5 (s. § 34a Anm. 71) vergleichbaren Regelung in § 4 Abs. 4a allerdings fraglich (zugunsten einer Entnahme iSv. § 4 Abs. 4a in Fällen des Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 auch WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 430).

► *Veränderte Zurechnung aufgrund Bilanzierungskonkurrenz:* Wird ein WG im Zuge der Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nicht mehr dem SonderBV bei der nutzenden (nunmehr Betriebs-)PersGes., sondern dem BV der neu entstandenen Besitzgesellschaft zugerechnet, liegt nach Auffassung des BFH keine Entnahme iSv. § 4 Abs. 4a vor, da die Zurechnung zum SonderBV bei der BetriebsPersGes. nach wie vor bestünde (sog. latentes SonderBV) und lediglich durch die Zurechnung zum BV der Besitzgesellschaft überlagert würde (vgl. BFH v. 22.9.2011 – IV R 33/08, BStBl. II 2012, 10; zustimmend BMF v. 18.2.2013 – IV C 6 - S 2144/07/10001, BStBl. I 2013, 197; zweifelnd WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15 Rn. 430).

Verhältnis zu § 6b: Mit der durch das UntStFG bewirkten Rückkehr zu einer gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise des § 6b hat der Gesetzgeber neben Abs. 5 Satz 3 eine weitere Möglichkeit zu einer steuerneutralen Übertragung für die von § 6b erfassten WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmer-schaft eröffnet. Sind die Voraussetzungen des § 6b gegeben, so kann der Mitunternehmer bei einer fremdüblichen entgeltlichen Veräußerung eines WG seines (Sonder-)BV an „seine“ Mitunternehmerschaft den Veräußerungsgewinn durch Bildung einer § 6b-Rücklage neutralisieren und, der gesellschafterbezogenen Betrachtung folgend, die stillen Reserven sodann auf dasselbe, nunmehr im Eigentum der Mitunternehmerschaft stehende WG übertragen, soweit ihm dieses ideell anteilig zuzurechnen ist. Während in diesem Fall eine vollständige

Übertragung der stillen Reserven immer dann erfolgen kann, wenn die auf den veräußernden Mitunternehmer entfallenden anteiligen AK des WG betragsmäßig zumindest dem im abgebenden BV erzielten Veräußerungsgewinn entsprechen, ist bei umgekehrter Übertragungsrichtung (Mitunternehmerschaft veräußert in das [Sonder-]BV eines ihrer Mitunternehmer) im Unterschied zu einer nach Satz 3 erfolgenden Übertragung stets nur eine quotale Übertragung der stillen Reserven möglich (STRAHL, FR 2001, 1154 [1156 f.]; HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [133]). Dass in den vorgenannten Sachverhalten das veräußerte WG und das angeschaffte WG, auf welches die stillen Reserven übertragen werden sollen, identisch sind, steht einer Anwendung des § 6b nicht entgegen (OFD Koblenz v. 23.12.2003 – S 2139/S 2139a A, DStR 2004, 314). In Betracht zu ziehen ist eine Anwendung des § 6b insbes. dann, wenn Satz 3 entweder als nicht anwendbar angesehen wird, beispielsweise bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten (s. Anm. 1554), bei der Übertragung zwischen Schwester-PersGes. (umstritten, s. Anm. 1531) oder wenn wegen der Sätze 5 und 6 lediglich eine partielle Beibehaltung der stillen Reserven möglich ist (STRAHL, FR 2001, 1154 [1156 ff.]; KORN/STRAHL, Stbg 2002, 300; BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1102]; OFD Münster v. 2.4.2004 – ohne Az., DStR 2004, 1041; krit. BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]).

Verhältnis zu § 15a: Übertragungen iSv. Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)BV eines Mitunternehmers stellen Entnahmen iSd. § 15a Abs. 3 Satz 1 dar (vgl. RUBAN, FS Klein, 1994, 781 [796]; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15a Rn. 154).

Verhältnis zu § 16 Abs. 3 Satz 2: Da es sich bei einer Realteilung grds. um Übertragungen zwischen verschiedenen (partiellen) StSubjekten handelt, besteht zwischen Abs. 5 Sätze 1 und 2 und § 16 Abs. 3 Satz 2 regelmäßig keine Anwendungskonkurrenz. Zur Abgrenzung einer unter Satz 3 zu fassenden Sachwertabfindung bei Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Fortbestand der Gesellschaft von der Realteilung s. Anm. 1562, § 16 Anm. 542.

Verhältnis zu § 34a: Gemäß § 34a Abs. 5 Satz 1 gelten Überführungen bzw. Übertragungen nach Abs. 5 Sätze 1 bis 3 als Entnahmen und Einlagen iSv. § 34a (s. § 34a Anm. 70).

Verhältnis zu § 50i: Steuerneutrale Überführungen und Übertragungen nach Abs. 5 vor dem 29.6.2013 führen zur Anwendung von § 50i, wenn es sich beim aufnehmenden BV um eine fiktiv-gewerbliche PersGes. iSd. § 15 Abs. 3 oder um eine aufgrund von Betriebsaufspaltungsgrundsätzen gewerbliche Besitzgesellschaft handelt und ein Mitunternehmer dieser Gesellschaft seine abkommensrechtl. Ansässigkeit in einen anderen DBA-Staat verlegt. Rechtsfolge des § 50i Abs. 1 ist insbes. die – fortgesetzte – inländ. StPflcht anschließender Gewinne aus dieser PersGes., obwohl diese aufgrund ihrer lediglich fiktiven Gewerblichkeit dem nunmehr im Ausland ansässigen Mitunternehmer in abkommensrechtl. Hinsicht keine inländ. BS vermitteln kann (*treaty override*). Gemäß § 50i Abs. 2 Satz 2 ist zudem in den Fällen des § 50i Abs. 1 die (Weiter-)Übertragung bzw. Überführung der zuvor steuerneutral in das BV der PersGes. transferierten WG nicht zum Buchwert möglich; vielmehr ist in diesen Fällen der gemeine Wert anzusetzen. Einerseits sind Fälle des Abs. 5 also Teil der Tatbestandsvoraussetzungen des § 50i; zugleich ist die Derogation des Buchwertprivilegs in Abs. 5 Teil der von § 50i verhängten Sanktion.

1507 **bb) Verhältnis zu Vorschriften des KStG und GewStG**

Verhältnis zu § 8 Abs. 1 KStG: Was als Einkommen einer Körperschaft gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Die Bewertungsvorschrift des Abs. 5 ist daher grds. auf die Einkommensermittlung der Körperschaften anwendbar; vgl. Anm. 1529.

Verhältnis zu § 8 Abs. 3 KStG: Die Regelungen zur vGA werden gegenüber Abs. 5 Satz 3 als vorrangig angesehen (BFH v. 15.9.2004 – IV R 7/02, BStBl. II 2005, 867; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 9; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 390; GROH, DB 2003, 1403 [1408]; zum Rangverhältnis beider Normen eingehend BRIESE, GmbHR 2005, 207 [211]; MAYER, GmbHR 2005, 1033 [1034]). Überträgt eine KapGes. als Mitunternehmerin beispielsweise unentgeltlich ein WG auf eine Mitunternehmer-schaft, an welcher auch die Kapitalgesellschafter als Mitunternehmer beteiligt sind, so stellt dies insoweit eine vGA dar, die eine Gewinnrealisierung bewirkt; s. auch Anm. 1589.

Verhältnis zu § 13 Abs. 4 KStG: Gemäß § 13 Abs. 4 Satz 1 KStG sind bei einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beginnenden StBefreiung in der Schlussbilanz die WG, die der Förderung stbegünstigter Zwecke iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dienen, mit den Buchwerten anzusetzen. Diese Regelung ist gegenüber Abs. 5 Satz 1 als speziellere Norm vorrangig.

Verhältnis zu § 7 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 in §§ 4 bis 7k 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. 5 gelten mithin grds. auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags, wenn abgendes und/oder aufnehmendes BV Gewerbebetriebe iSd. § 2 Abs. 1 GewStG sind; s. Anm. 1540.

1508 **cc) Verhältnis zum Umwandlungssteuerrecht**

Verhältnis zu § 5 Abs. 3 UmwStG: Wird die Beteiligung an einer Körperschaft im BV eines Einzelunternehmens oder im SonderBV einer Mitunternehmer-schaft gehalten und die Körperschaft auf eine PersGes. verschmolzen, gelten für die Überführung der Beteiligung in das BV der übernehmenden PersGes. die Bewertungsvorschriften des § 5 Abs. 3 UmwStG. Es handelt sich um eine Spezialvorschrift für Zwecke der Berechnung des Übernahmegewinns bei der Übernehmerin iSd. § 4 Abs. 4 UmwStG.

Verhältnis zu § 20 UmwStG: Abs. 5 gilt auch, wenn ein Betrieb mit Rückwirkung in eine KapGes. gem. § 20 UmwStG eingebracht wird und im Rückbezugszeitraum Überführungen oder Übertragungen aus dem eingebrachten BV in ein anderes BV des Einbringenden vorgenommen werden. Grundsätzlich sind gem. § 20 Abs. 5 Satz 1 UmwStG das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden KapGes. auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte BV mit Ablauf des stl. Übertragungstichtags (§ 20 Abs. 6 UmwStG) auf die KapGes. übergegangen wäre. Dies würde bedeuten, dass der KapGes. die Überführung bzw. Übertragung eines WG in das andere BV des Einbringenden nach dem stl. Übertragungstichtag zuzurechnen wäre (Folge wäre eine vGA). Dieser Grundsatz erfährt jedoch gem. § 20 Abs. 5 Satz 2

UmwStG eine Ausnahme, soweit Entnahmen und Einlagen nach dem stl. Übertragungsstichtag erfolgen. Diese nehmen an der Rückwirkungsfiction nicht teil und sind noch dem Einbringenden zuzurechnen. Entscheidend ist hierfür, dass der Gesetzgeber im Anwendungsbereich von Abs. 5 Sätze 1 und 2 de lege lata vom Vorliegen einer Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 und damit auch einer solchen iSd. § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG, gefolgt von einer anschließenden Einlage, ausgeht und für deren Bewertung den Buchwert anordnet (glA KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 488.2 [5/2015]). Würde man (mit guten Gründen, s. Anm. 1500) de lege ferenda den Tatbestand der Einlage bzw. Entnahme in den hier in Rede stehenden Überführungsfällen verneinen, müsste im UmwStG zur Vermeidung von vGA eine gesonderte Regelung aufgenommen werden, mit der vergleichbar zu § 34a Abs. 5 das Vorliegen von Entnahmen und Einlagen in diesen Fällen fingiert würde.

Verhältnis zu § 24 UmwStG: Während § 24 UmwStG die Einbringung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) regelt, betrifft Abs. 5 die Überführung und Übertragung von einzelnen WG.

► *Einbringung auch in das Sonderbetriebsvermögen:* Werden im Zuge der Einbringung einer Sachgesamtheit wesentliche Betriebsgrundlagen nicht in das Gesellschaftsvermögen, sondern lediglich in das SonderBV des Einbringenden bei der aufnehmenden PersGes. überführt, so soll dies nach hM gleichwohl einen Anwendungsfall von § 24 UmwStG darstellen, woraufhin sich das Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG in diesem Fall auch auf die in das SonderBV überführten WG erstreckt (BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 24.05; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 6. Aufl. 2013, § 24 UmwStG Rn. 33 f. mwN; aA PATT in DPM, § 24 UmwStG Rn. 15, 19 [11/2011]; NIEHUS, FR 2010, 1).

► *Einbringung ausschließlich in das Sonderbetriebsvermögen:* Eine Einbringung iSd. § 24 UmwStG liegt unstreitig nicht vor, wenn der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil ausschließlich in das SonderBV einer PersGes. eingebracht wird (FG Düss. v. 30.4.2003 – 16 K 2934/01 E, EFG 2003, 1180, rkr.; SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, 6. Aufl. 2013, § 24 UmwStG Rn. 114). In diesen Fällen ist vielmehr eine (steuerneutrale) Überführung gem. Satz 2 gegeben.

► *Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft:* Wird im Zuge der Begründung einer GmbH & atypisch Still der Geschäftswert aus dem bisherigen EinzelBV auf die Mitunternehmerschaft übertragen, liegt grds. ein Anwendungsfall von § 24 UmwStG vor. Auch insoweit, als der Geschäftswert anschließend anteilig der GmbH zuzurechnen ist, liegt kein Fall von Abs. 5 Satz 5 vor (Hess. FG v. 4.12.2011 – 13 K 367/07, nrkr., Az. BFH IV R 5/12).

2. Historische Entwicklung

1509

Rechtslage vor dem StEntG 1999/2000/2002: Weder die strechtl. Behandlung der Überführung eines einzelnen WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. noch diejenige der Übertragung von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft waren bis zur Einfügung von Abs. 5 durch das StEntG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) gesetzlich normiert. Nach der sog. finalen Entnahmelehre des BFH war in Fällen der Überführung eine Entnahme und damit zugleich eine Realisierung etwaiger stil-

ler Reserven zu verneinen, wenn eine spätere stl. Erfassung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet war.

Zu Überführungen zwischen EinzelBV vgl. BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168, mwN; v. 9.12.1986 – VIII R 26/80, BStBl. II 1987, 342; v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537, unter II.A.2.b.

Zu Überführungen unter Einschluss des SonderBV vgl. BFH v. 17.8.1972 – IV R 26/69, BStBl. II 1972, 903; v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 1991, 789; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, unter II.2.b bb.

Die FinVerw. hatte sich dieser Rspr. angeschlossen (R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996/1998 sowie BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241-231/77, BStBl. I 1978, 8 – Tz. 67, 79), jedoch darüber hinaus dem Stpfl. das Wahlrecht zugebilligt, die Überführung wie eine gewinnrealisierende Entnahme zu behandeln (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996/1998). Bei Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft sowie zwischen den Mitunternehmern derselben Mitunternehmenschaft hatte die Verwaltung auf der Grundlage höchstgerichtlicher Rspr. großzügige Regelungen im sog. Mitunternehmer-Erlass (BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241-231/77, BStBl. I 1978, 8) geschaffen, wonach die Übertragungen in den vorgenannten Fällen grds. steuerneutral erfolgen konnten (vgl. hierzu ausführlich KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 511 ff. [5/2015]).

StEntlG 1999/2000/2002: Abs. 5 ist Bestandteil der vom Gesetzgeber durch Einfügung der Abs. 3 bis 6 in das EStG im Zuge des StEntlG 1999/2000/2002 angestrebten systematisch sachgerechten Behandlung von Übertragungsvorgängen bei EinzelWG und Sachgesamtheiten (BTDrucks. 14/23, 172). Bezüglich der Überführung einzelner WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. bewirkte dies im Grundsatz keine Änderung der materiellen Rechtslage, allerdings gilt das vormalige Wahlrecht, derartige Überführungen gewinnrealisierend zu behandeln, für Überführungen nach dem 31.12.1998 nicht mehr (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStÄR 1998, BStBl. I 1998, 1518). Hatte der Gesetzgeber zunächst noch beabsichtigt, Überführungen in das SonderBV des Stpfl. bei einer Mitunternehmenschaft als einen gewinnrealisierenden Vorgang zu behandeln (im ursprünglichen Gesetzentwurf noch in Abs. 4 Satz 3 geregelt, BTDrucks. 14/23, 6, 173), wurde in der endgültigen Gesetzesfassung das SonderBV des Stpfl. in den Kreis der von der Regelung erfassten BV aufgenommen, da auch bei Überführungen, die das SonderBV des Stpfl. tangieren, kein Rechtsträgerwechsel erfolge und eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven folglich ausgeschlossen sei; mithin bestehe im Zeitpunkt der Überführung keine Notwendigkeit für eine Besteuerung (BTDrucks. 14/443, 24; vgl. WENDT, Stbg 1999, 1 [8]; NICKEL, FR 1998, 1073). Hinsichtlich der Übertragungen zwischen dem Betriebs- oder SonderBV des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmenschaft sowie zwischen den SonderBV verschiedener Mitunternehmer verkehrte der Gesetzgeber die vorherige Besteuerungspraxis ins Gegenteil, indem er in diesen Fällen eine zwangsweise Aufdeckung der stillen Reserven anordnete. So waren nach Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmenschaft sowie zwischen den verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmenschaft die Teilwerte der WG anzusetzen und die stillen Reserven folglich zwingend im abgebenden BV zu realisieren. Mit Urteil BFH v. 20.5.2010 (IV R 42/08, BFH/NV 2010, 1726) hat der BFH dieses Abrücken von den vormaligen Besteuerungsgrundsätzen als verfassungsgemäß beurteilt: Da Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage vermittele, sei es

dem Gesetzgeber gestattet gewesen, zur Verwirklichung des Steuersubjektprinzips den zivilrechtl. Wechsel des Rechtsträgers mit einer Entnahmegewinnbesteuerung zu verbinden. Auch sei es nach Auffassung des BFH nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber sodann für Übertragungen nach dem 31.12.2000 wieder zu den vormaligen Grundsätzen der Buchwertübertragung zurückgekehrt sei, dies jedoch nicht zum Anlass genommen hat, auch für 1999 und 2000 rückwirkend eine entsprechende Gesetzeskorrektur herbeizuführen (krit. KANZLER, FR 2010, 987).

Gemäß § 52 Abs. 16 Satz 11 i d F des StEntlG 1999/2000/2002 ist Abs. 5 erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, der aufgrund eines nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. Abgestellt wird mithin nicht auf die Übertragung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums, sondern vielmehr auf das auf die Übertragung gerichtete Verpflichtungsgeschäft zwischen zwei Rechtsträgern. Bei der in den Sätzen 1 und 2 geregelten Überführung fehlt es jedoch grds. sowohl an einem Verpflichtungsgeschäft als auch an der Übertragung selbst, da ein Rechtsträgerwechsel grds. nicht erfolgt (zu Ausnahmen s. Anm. 1526). Vielmehr bringt der Stpfl. seinen Willen zur Überführung des betreffenden WG entweder konkludent durch eine geänderte betriebliche Nutzung oder aber durch subjektive Widmung vermittels buchhalterischer Zuordnung zum Ausdruck. Folglich ist für Überführungen nach den Sätzen 1 und 2 § 52 Abs. 1 i d F des StEntlG 1999/2000/2002 als allgemeine Vorschrift zur zeitlichen Anwendung der Änderungen des StEntlG 1999/2000/2002 maßgeblich, wonach die Regelung erstmals für im VZ 1999 erfolgende Überführungen anwendbar ist. § 52 Abs. 16 Satz 11 a F betrifft daher lediglich rechtsträgerwechselnde Übertragungen i S v. Satz 3. Das Abstellen auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts hat zur Folge, dass eine erst im VZ 1999 tatsächlich vollzogene (dingliche) Übertragung eines WG nicht gewinnrealisierend gem. Satz 3, sondern vielmehr noch nach den bisherigen Rechtsgrundsätzen (Mitunternehmer-Erlass) zu beurteilen ist, wenn der rechtsgeschäftliche Zuwendungsvertrag bis zum 31.12.1998 abgeschlossen worden ist (hinsichtlich des Eintritts der stl. Rechtsfolgen der Übertragung von WG und damit auch der Bestimmung des maßgebenden VZ ist nur die Übertragung des wirtschaftlichen/zivilrechtl. Eigentums von Bedeutung). Dies gilt jedoch nur, wenn der obligatorische Vertrag bis zu diesem Stichtag wirksam geworden ist. Bei schwebend unwirksamen Verträgen stellt sich die Frage, ob ein mit Ablauf des 31.12.1998 schwebend unwirksamer obligatorischer Vertrag auf Übertragung von EinzelWG strechtl. als wirksam abgeschlossen gilt, wenn die vom Gesetz geforderte Genehmigung erst in 1999 erfolgt. Zivilrechtlich bedeutet die nachträgliche Zustimmung die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts ex tunc; die Genehmigung wirkt also auf den Zeitpunkt des Abschlusses zurück (§ 184 Abs. 1 BGB). Diese „Rückwirkung“ gilt auch für das StRecht, unter der Voraussetzung, dass nach Abschluss des schwebend unwirksamen Vertrags die erforderliche Genehmigung unverzüglich eingeholt wird (BFH v. 1.2.1973 – IV R 49/68, BStBl. II 1973, 307; v. 23.4.1992 – IV R 46/91, BStBl. II 1992, 1024). Die bloße Absicht, den Übertragungsvertrag abschließen zu wollen, reicht hierfür selbst dann nicht aus, wenn die Übertragung infolge von Gründen, die der Stpfl. nicht zu vertreten hat (zB verzögerte Eintragung der Komplementär-GmbH der aufnehmenden PersGes. ins Handelsregister) nicht rechtzeitig erfolgt (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536).

Da das StEntlG 1999/2000/2002 erst am 4.3.1999 beschlossen und am 24.3.1999 verkündet worden ist, ergibt sich für Übertragungen zwischen dem 1.1.

1999 und dem 4.3. bzw. 24.3.1999 eine unechte Rückwirkung; diese sieht der BFH gleichwohl als zulässig an, weil das Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Handhabung bereits seit der Einbringung des Gesetzentwurfs am 9.11.1998 nicht mehr schutzwürdig war (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536).

StSenkG: Die im StEntlG 1999/2000/2002 getroffenen Regelungen des Satzes 3 idF des StEntlG 1999/2000/202 zum Teilwertansatz bei Übertragungen hatten nur in den VZ 1999 und 2000 Bestand, da sie bereits im Gesetzgebungsverfahren zum StSenkG auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses durch die Sätze 3 bis 5 idF des StSenkG ersetzt wurden. Hiernach ist bei Übertragungen der Buchwert zwingend fortzuführen, weshalb die Regelungen des StSenkG auch als Versuch der „Wiederherstellung“ des Mitunternehmer-Erlasses gelten. Zugleich wurden die bisher im Mitunternehmer-Erlass nicht enthaltenen Regelungen in Satz 4 (Teilwertansatz bei mittelbarer oder unmittelbarer Beteiligung eines KStSubjekts) und Satz 5 (nachträglicher Teilwertansatz bei späterer Beteiligung eines KStSubjekts) angefügt, um missbräuchliche Gestaltungen unter Ausnutzung der Erleichterungen nach Satz 3 zu vermeiden. Infolge zahlreicher Auslegungsprobleme zu den Sätzen 3 bis 5 sowie zur weitergehenden Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen erfolgte bereits mit dem UntStFG eine Präzisierung bzw. Erweiterung der mit dem StSenkG eingeführten Regelungen, so dass im Grundsatz Sätze 3 bis 5 idF des StSenkG nie zur Anwendung kamen.

UntStFG: Während die Sätze 1 und 2 unverändert blieben, sollte nach dem RegE zum UntStFG (BTDrucks. 14/6882, 6) der Anwendungsbereich von Satz 3 durch eine völlige Neufassung dieses Satzes klargestellt und zudem die vormalige Anwendungskonkurrenz bei Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu Abs. 6 Satz 1 durch eine ausdrückliche Regelung in Abs. 6 zugunsten von Abs. 5 geregelt werden. In einem neuen Satz 4 war eine Sieben-Jahres-Frist vorgesehen, innerhalb derer eine Veräußerung oder Entnahme des betreffenden WG zum rückwirkenden Teilwertansatz führen sollte. Diese Rechtsfolge sollte bei Zuordnung der stillen Reserven auf den übertragenden Gesellschafter durch eine Ergänzungsbilanz entfallen. Die bisherigen Sätze 4 und 5 sollten die Sätze 5 und 6 werden und eine ausdrückliche Anwendung auch auf die Begründung des Anteils eines KStSubjekts vorsehen. Außerdem wurde der neue Satz 6 mit einer Frist von sieben Jahren versehen. Nachdem zunächst der FinAussch. Satz 3 umformuliert und Satz 4 idF des RegE ersatzlos gestrichen hatte, um Umstrukturierungen zu erleichtern (BTDrucks. 14/7344, 7), schlug nach Ablehnung des Gesetzentwurfs im BRat der Vermittlungsausschuss die schließlich Gesetz gewordene und bis heute gültige Fassung der Sätze 3 bis 6 vor. Dabei wurde Satz 3 ohne inhaltliche Änderungen erneut umformuliert. Die Fristenregelung nach Satz 4 des RegE wurde wieder aufgegriffen und in veränderter Form, versehen mit einer Drei-Jahres-Frist nach Abgabe der StErklärung, in Abs. 5 Satz 4 eingefügt. Die beiden folgenden Sätze blieben unverändert.

► *Sätze 3 bis 5* sind gem. § 52 Abs. 16a Satz 1 auf Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 anzuwenden. Eine Übertragung ist erfolgt, wenn das wirtschaftliche Eigentum am WG übergeht. Es kommt nicht – wie bei der erstmaligen Anwendung des Satzes 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 – auf das zugrunde liegende obligatorische Rechtsgeschäft an. Da das UntStFG, durch das die Sätze 3 bis 5 ihre aktuelle Fassung erhielten, erst am 24.12.2001 verkündet worden ist (BGBl. I 2001, 3835), ergibt sich für vor diesem Zeitpunkt erfolgte Übertragungen eine unechte Rückwirkung. Bezüglich der Sätze 3 und 5 ist diese rückwir-

kende Anwendung unproblematisch, da beide Regelungen keine grundlegenden Abweichungen von der bereits durch Satz 3 bzw. Satz 4 idF des StSenkG geschaffenen und ebenfalls für Übertragungen seit dem 31.12.2000 geltenden Rechtslage enthalten und insofern allenfalls klarstellenden Charakter aufweisen. Bezüglich der durch das UntStFG neu geschaffenen Sperrfristregelung in Satz 4 ist allerdings zu bedenken, dass eine Anwendung der Regelung zumindest auf Übertragungen, die vor der Einbringung des Gesetzentwurfs in den BTag (25.9.2001) erfolgt sind, verfassungsrechtl. fragwürdig erscheint, eben weil die vorherige Fassung des Abs. 5 keine derartige Regelung vorsah. Zum maßgebenden Zeitpunkt des Wegfalls des Vertrauensschutzes vgl. in anderem Zusammenhang BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31.

- ▶ *Satz 6* soll nach § 52 Abs. 16a Satz 2 auf Anteilsbegründungen und -erhöhungen nach dem 31.12.2000 anzuwenden sein.
- ▷ *Systematische und historische Auslegung:* Daraus könnte geschlossen werden, dass es zu einem rückwirkenden Ansatz des Teilwerts auch bei vor dem 1.1.2001 erfolgten Übertragungen iSv. Satz 3 kommt, wenn innerhalb von sieben Jahren nach der jeweiligen Übertragung eine Anteilsübertragung oder -erhöhung iSv. Satz 6 vorgenommen wird und diese nach dem 31.12.2000 erfolgt. Für eine solche Auslegung spricht, dass der Gesetzgeber mit der Anwendungsregelung erkennbar von der vorherigen Rechtslage abgewichen ist: So enthielt § 52 Abs. 16a idF des StSenkG keine besondere Regelung zum Inkrafttreten des damaligen Satzes 5, so dass jene Regelung dahin ausgelegt werden konnte, sie betreffe nur Fälle, in denen die der Anteilsübertragung oder -erhöhung vorgehende Übertragungen nach Satz 3 nach dem 31.12.2000 erfolgte. Hinzu kommt, dass die BReg. dem Vorschlag des BRats, § 52 Abs. 16a Satz 2 zu streichen, mit ausweichender Begründung nicht gefolgt ist (BTDrucks. 14/7084, 2, 7).
- ▷ *Verfassungskonforme Auslegung:* Eine durch die Anknüpfung an die Anteilsbegründung bzw. -erhöhung bewirkte Einbeziehung von vor dem 1.1.2001 erfolgten Übertragungen in den Anwendungsbereich von Satz 6 ist uE allerdings verfassungswidrig, da die Rechtsfolge des rückwirkenden Teilwertansatzes in einem VZ eintreten würde, der im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung bereits abgeschlossen war (vgl. MITSCH, Inf. 2002, 77 [82]). Für eine solche unter diesem Aspekt gegebene echte Rückwirkung besteht indes keinerlei Rechtfertigung: Sinn und Zweck von Satz 6 ist es, eine Umgehung des gegen eine „missbräuchliche“ Ausnutzung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens gerichteten Satzes 5 zu verhindern, welcher allerdings erst für Übertragungen nach dem 31.12.2000 (Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren) gilt. Vor diesem Hintergrund ist es schlechterdings ausgeschlossen, dass Buchwertübertragungen, die ja bis zum Inkrafttreten des Abs. 5 idF des StEntlG 1999/2000/2002 möglich waren, seinerzeit mit dem Ziel einer Ausnutzung des Halbeinkünfteverfahrens vorgenommen worden sein können, da bis zu diesem Zeitpunkt ein Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren nicht vorherzusehen war. § 52 Abs. 16a Satz 2 ist deshalb verfassungskonform dahin auszulegen, dass Satz 6 nur auf Anteilsbegründungen oder -erhöhungen anzuwenden ist, bei denen die vorhergehende Übertragung iSv. Satz 3 nach dem 31.12.2000 erfolgte. Formal kann dabei daran angeknüpft werden, dass Satz 6 nur Übertragungen iSd. Satzes 3 erwähnt, der Buchwertübertragungen aber erst ab 2001 ermöglicht (glA LINKLÄTERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002 Beilage 1, 30, 32; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.8 [5/2015]).

JStG 2010: Durch das JStG 2010 wurde in Satz 1 ein zweiter Halbsatz angefügt, wonach § 4 Abs. 1 Satz 4 entsprechend anzuwenden ist. Eine vergleichbare Regelung für Übertragungen nach den Sätzen 3 bis 6 erfolgte zwar nicht, gleichwohl gilt Satz 1 nach wie vor in den Fällen des Satzes 3 entsprechend, und dies bezieht sich nunmehr auch auf den durch das JStG 2010 neu angefügten zweiten Halbsatz. Wegen dieser zweifachen entsprechenden Anwendung bestehen indes ernstliche Zweifel an der inhaltlichen Bestimmtheit des Verweises (s. Anm. 1596). Satz 1 Halbs. 2 gilt gem. § 52 Abs. 16a Satz 1 in allen Fällen, in denen § 4 Abs. 1 Satz 3 anzuwenden ist. Dabei ist zu beachten, dass der Gesetzgeber letztere Regelung gem. § 52 Abs. 8b Satz 2 für die Fallkonstellationen, in denen nach der finalen Entnahmelehre ein Verlust des inländ. Besteuerungsrechts angenommen wurde, auch für vor dem 1.1.2006 endende Wj. für anwendbar erklärt, um nach erfolgter Aufgabe der finalen Entnahmelehre durch den BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; Nichtanwendungsbeschluss BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, BStBl. I 2009, 671) deren Rechtsgrundsätze rückwirkend gesetzlich festzuschreiben. Mit der zeitlichen Anwendungsregel für Satz 1 Halbs. 2 beabsichtigt der Gesetzgeber, dieser rückwirkenden Festschreibung der finalen Entnahmelehre auch im Kontext des Abs. 5 Geltung zu verschaffen. Die Rspr. hat eine derartige echte Rückwirkung in vergleichbaren Fällen als verfassungsrechtl. unbedenklich angesehen, da der Gesetzgeber hier durch ein rückwirkendes Gesetz lediglich eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziere, um so einer zwischenzeitlich erfolgten Rechtsprechungsänderung entgegenzuwirken (vgl. BFH v. 22.2.2006 – I B 145/05, BStBl. II 2006, 546, zur Abschaffung der Mehrmütterorganschaft; FG Düss. v. 2.8.2007 – 14 V 1366/07 A(G), EFG 2008, 62, rkr., zur rückwirkenden Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 idF des JStG 2007; MITSCHKE, Ubg 2011, 328 [333 f.]; aA überzeugend KIRCHHOF/RAUPACH, DB 2001 Beilage 3, 14 ff.; VÖLKER/ARDIZZONI, NJW 2004, 2413 [2415] mwN).

1510–1524 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 1

1525 1. Einzelnes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens

Sätze 1 regelt die Bewertung von WG, die von einem in ein anderes BV desselben Stpfl. überführt werden. Grundsätzlich kommen alle Arten von WG in Betracht, soweit sie nicht unselbständiger Bestandteil eines anderen WG sind. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei dem zu überführenden WG um ein WG des AV oder UV handelt (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 3). Satz 1 ist auch anwendbar, wenn mehrere WG zeitgleich überführt werden (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 6). Ebenso werden WG des Sammelpostens gem. § 6 Abs. 2a sowie immaterielle WG von der Regelung erfasst (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 4; s. aber Anm. 1540).

Begriff des „einzelnen“ Wirtschaftsguts: Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 116.

Verbindlichkeiten: Begrifflich handelt es sich bei Verbindlichkeiten um negative WG, so dass auch deren Überführung von Satz 1 erfasst wird. Etwaige stille Reserven, zB bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, gelangen nicht zur Auf-

deckung (s. auch Anm. 1550). Werden gleichzeitig mit der Überführung von aktiven WG Verbindlichkeiten übernommen, so ist dies unschädlich (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 3). Die Annahme einer (teil-)entgeltlichen Überführung zwischen den BV desselben Stpfl. scheidet aus, da es diesbezüglich an einem Vertragspartner fehlt.

Sachgesamtheiten: Dem Wortlaut nach betrifft die Satz 1 des Abs. 5 nur die Überführung einzelner WG, nicht aber von Sachgesamtheiten (Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen). Auch ist bei Sachgesamtheiten weder Abs. 3 noch § 24 UmwStG einschlägig, da dort im Grundsatz deren Übertragung auf einen anderen als den bisherigen Inhaber verlangt wird (s. Anm. 1211; vgl. auch GRAGERT/WISSBORN, NWB 2012, 972 [974]), so dass die Überführung von Sachgesamtheiten aus einem in ein anderes BV desselben Stpfl. explizit nicht geregelt ist. Hieraus kann allerdings nicht gefolgert werden, dass Satz 1 in diesen Fällen nicht anwendbar sei und zumindest im Fall der Überführung von Teilbetrieben oder ganzen Betrieben in ein anderes BV desselben Stpfl. die stillen Reserven wegen des Vorliegens einer Entnahme bzw. Betriebsaufgabe aufzudecken wären (die Überführung eines Mitunternehmeranteils würde mangels Wirtschaftsguteigenschaft ohnehin keine stl. Bewertung auslösen). Die sich aus einer derartigen Differenzierung nach EinzelWG einerseits und Sachgesamtheiten andererseits ergebenden unterschiedlichen Rechtsfolgen – Steuerneutralität einerseits, Gewinnrealisierung andererseits – wären weder sachlogisch begründbar noch als vom Gesetzgeber intendiert anzunehmen, so dass Satz 1 uE auch bei Überführungen von Sachgesamtheiten anzuwenden sind (so auch BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 6; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 681; DIETEL, DStR 2009, 1352 [1353]; GRAGERT/WISSBORN, NWB 2012, 972 [974]).

2. Überführung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen

a) Begriff der Überführung

1526

Der Begriff der Überführung in Satz 1 ist strechtl. zu verstehen. Hier sind alle Vorgänge, Handlungen oder Rechtsfolgen gemeint, die zum Wechsel der Zuordnung eines WG zu einem bestimmten BV führen, ohne dass es dabei zu einem Rechtsträgerwechsel kommt. Diese Überführungsvorgänge beinhalten bis auf wenige Ausnahmen keine Änderung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums, sondern vollziehen sich vielmehr innerhalb des Vermögens desselben Stpfl. Eine Überführung iSv. Satz 1 liegt indes nicht vor, wenn ein WG lediglich innerhalb eines Betriebs zwischen verschiedenen Betriebsteilen oder BS wechselt (rein innerbetrieblicher Vorgang).

Bewirken der Überführung: Zu einer Überführung kann neben einer konkreten, nach außen erkennbaren Zuordnungshandlung (zB hinsichtlich der Zuordnung von WG des gewillkürten BV) auch eine Änderung des strechtl. Kontexts, in dem sich das WG befindet, führen. Bei notwendigem BV wird die Überführung in einen anderen Betrieb des Stpfl. regelmäßig durch Nutzungsänderung, dh. durch Änderung der tatsächlichen betrieblichen Zweckwidmung bewirkt. Soll ein WG des gewillkürten BV überführt werden, kommt der Umwidmung durch Buchung entscheidende Bedeutung zu (s. § 4 Anm. 50). Auch bloße Rechtsvorgänge, die aufgrund strechtl. Wertungen eine andere vermögensmäßige Zuordnung eines WG zur Folge haben, sind als „Überführung“ iSd. Satzes 1

zu werten, etwa wenn bei Wegfall einer Bilanzierungskonkurrenz die verdrängte stl. Zuordnung des WG wieder auflebt oder sich die strechtl. Beurteilung aus anderen Gründen ändert (vgl. auch BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537).

Beispiel 4 (Überführung eines Grundstücks aus dem landwirtschaftlichen Anlagevermögen in das Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels): Landwirt X stellt eine Bauvoranfrage, die darauf gerichtet ist, ein zu seinem landwirtschaftlichen Betrieb gehörendes Grundstück als Bauland für eine Reihe von Einfamilienhäusern marktgängig zu machen. Ziel ist es, das Grundstück nach erfolgter Genehmigung zu parzellieren und die einzelnen Parzellen anschließend zu veräußern.

Begründet X durch diese Aktivitäten einen gewerblichen Grundstückshandel, gehört das Grundstück zu dessen UV; die diesbezügliche Überführung aus dem landwirtschaftlichen in das gewerbliche BV erfolgt gem. Abs. 5 Satz 1 zwingend zum Buchwert (FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 E,G, EFG 2011, 542, rkr.; KANZLER, DStZ 2013, 822 [828]).

Regelmäßig kein Eigentumswechsel: Das zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentum an dem WG ändert sich bei Überführungen iSd. Satzes 1 regelmäßig nicht, da die Überführung zwischen verschiedenen BV derselben natürlichen oder juristischen Person stattfindet. Im Unterschied hierzu bezeichnet der Gesetzgeber in Satz 3 den Transfer eines WG, der mit einem Rechtsträgerwechsel verbunden ist, als Übertragung (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; WENDT, FR 2002, 53 [57]; SCHULZE in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 111, 115 [9/2014]).

Ausnahme bei Bruchteilsbetrachtung: Bei einer vermögensverwaltenden PersGes. erfolgt gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Wege einer Bruchteilsbetrachtung eine anteilige Zurechnung der WG des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter (vgl. SÖFFING, Stbg 1996, 289 [292 f.]; DARAGAN, DStR 2000, 573 [575]), während bei einer mitunternehmerischen PersGes. diese Regelung durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 verdrängt wird (stRspr., vgl. BFH v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, C.III.2; v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679; kritisch DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 90 ff. [6/2012]). Räumt ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes. der Gesellschaft das zivilrechtl. und/oder wirtschaftliche Eigentum an einem WG seines BV ein, so kann es sich trotz des damit verbundenen Rechtsträgerwechsels strechtl. um eine Überführung iSv. Satz 1 handeln, nämlich dann, wenn der ideelle Anteil des Gesellschafters am betreffenden WG weiterhin seinem BV zuzuordnen ist:

► **Zehragesellschaft:** Zum Begriff s. § 15 Anm. 1470. Überträgt der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes., der seine Beteiligung in einem BV hält, ein WG aus seinem anderen BV auf die Zehragesellschaft bzw. umgekehrt, so bedeutet dies zwar einen Übergang des zivilrechtl. Eigentums, gleichwohl liegt, da die gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig den Gesellschaftern zuzurechnenden WG für die betrieblich beteiligten Gesellschafter strechtl. BV darstellen, insoweit eine unter Satz 1 fallende Überführung vor, als das WG anteilig weiterhin BV des Übertragenden ist bzw., bei der Übertragung in umgekehrter Richtung, anteilig aus einem BV des Empfängers entstammte (vgl. HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, DStR 1999, 565 [573]; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 682). Entsteht das übertragene WG demselben BV, in dem der Übertragende seine Beteiligung an der vermögensverwaltenden PersGes. hält, so ist Abs. 5 Satz 1 auch insoweit nicht einschlägig, als das WG infolge der ideellen Bruchteilsbetrachtung weiterhin dem Übertragenden zuzurechnen ist, weil das WG insoweit nicht in ein anderes BV desselben Stpfl. überführt wird. Vielmehr verbleibt

das WG insoweit in demselben BV des Stpfl., so dass bereits aus diesem Grunde keinerlei stl. Folgen ausgelöst werden (für den Fall der entgeltlichen Veräußerung BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; WENDT, StbJb. 2012/13, 29 [36]; eine Anwendung von Abs. 5 Satz 1 erwägend SIEBENHÜTER, EStB 2012, 278). Für eine Anwendung von Satz 3 bei unentgeltlichen Übertragungen bzw. solchen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten auch bei ZebraGesellschaften mit der Folge einer vollständigen Buchwertfortführung NIEHUS, DStZ 2004, 143 (148 ff.).

b) Zwischen verschiedenen Betriebsvermögen

1527

Eine Überführung iSv. Satz 1 liegt vor, wenn ein WG von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. überwechselt. Die Bewertung nach Satz 1 gilt nur für WG, die direkt aus einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. überführt werden. Die Bewertung von WG des PV, die in ein BV eingelegt werden, richtet sich dagegen nach Abs. 1 Nr. 5. Dies gilt selbst dann, wenn diese WG zuvor aus einem BV des Stpfl. in sein PV entnommen worden sind. Beleg dafür ist auch, dass Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 für den Fall, dass die Wiedereinlage innerhalb von drei Jahren nach der Entnahme erfolgt, eine spezielle Bewertungsvorschrift enthält (s. Anm. 886).

Anderes Betriebsvermögen: Dies erfordert das Vorliegen mehrerer Betriebe eines Stpfl.; zur Mehrheit von Gewerbebetrieben eines Stpfl. vgl. § 15 Anm. 185 mwN. Das Verbringen eines WG zwischen verschiedenen BS eines einheitlichen Betriebs fällt nicht unter Satz 1. Zum Verbringen in ein ausländ. BV s. ausführlich Anm. 1537.

Verschiedene Einkunftsarten: Unerheblich ist, ob es sich um eine Überführung zwischen BV derselben Einkunftsart oder unterschiedlicher Einkunftsarten handelt (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 5; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 682). Dies gilt auch bei Überführung in einen Betrieb der LuF. Die Möglichkeit, im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zeitlich danach zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu wechseln, ändert hieran nichts (BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Zur Überführung eines WG auf einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Gewinn bereits nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, s. Anm. 1536.

c) Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen

aa) Natürliche Personen

1528

Satz 1 setzt voraus, dass einem Stpfl. mehrere BV (s. § 15 Anm. 185) zuzurechnen sind. Grundvorstellung des Gesetzgebers ist dabei eine unbeschränkt oder beschränkt stpfl. natürliche Person, die mehrere Betriebe unterhält (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 2).

Personengesellschaft ist anderer Steuerpflichtiger: Überträgt eine natürliche Person als Mitunternehmer ein WG aus ihrem BV in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft oder erfolgt diese Übertragung in umgekehrter Richtung, so stellt dies keinen Anwendungsfall von Satz 1 dar. Dies zeigt sich insbes. darin, dass der Gesetzgeber in den Sätzen 3 bis 6 eine spezialgesetzliche Regelung für eben diese Übertragungsvorgänge geschaffen hat. Letzteres ist indes kein Beleg für eine durchgreifende strechtl. Verselbständigung der PersGes. gegenüber ihren Gesellschaftern (s. Anm. 1501). Zur Übertragung einzelner WG zwischen SchwesterPersGes. s. Anm. 1531.

Transfer bei Betriebsaufspaltung: Überträgt ein Stpfl. ein zum BV seines Einzelunternehmens gehörendes WG im Wege der verdeckten Einlage auf eine KapGes., so liegt keine Überführung iSd. Satzes 1 vor, da das BV der KapGes. kein BV desselben Stpfl. darstellt. Die strechtl. Behandlung der verdeckten Einlage richtet sich nach Abs. 1 Nr. 5 (danach ist der Teilwert anzusetzen) sowie nach Abs. 6 Satz 2 (danach erhöhen sich die AK der Gesellschaftsanteile um eben diesen Teilwert), woraufhin die stillen Reserven zur Aufdeckung gelangen. Etwas anderes gilt auch dann nicht, wenn der Stpfl. zum Zeitpunkt der Übertragung mehrheitlicher oder alleiniger Inhaber der Gesellschaftsanteile der KapGes. ist, etwa bei Vorliegen der Voraussetzungen einer klassischen Betriebsaufspaltung (s. § 15 Anm. 785, 831).

1529 bb) Körperschaften iSd. KStG

Die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG gelten gem. § 8 Abs. 1 KStG grds. auch für die kstl. Einkommensermittlung. Abs. 5 Sätze 1 und 2 sind daher auch für kstpfl. Rechtssubjekte anwendbar (BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BFH/NV 2013, 1855, unter II.2).

Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG erzielen gem. § 8 Abs. 2 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb; infolgedessen haben derartige Rechtssubjekte stets nur einen einheitlichen Betrieb zum Gegenstand (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 2; GÜROFF in GLANEGGER/GÜROFF, 8. Aufl. 2014, § 2 GewStG Rn. 41). Eine Überführung von WG aus einem in ein anderes BV einer solchen Körperschaft ist daher nicht denkbar (vgl. HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1150 [Stand 5/2012]; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 682). Gleichwohl kann eine solche Körperschaft, die als Mitunternehmerin an einer PersGes. beteiligt ist, über SonderBV verfügen (s. Anm. 1545).

Anderen Körperschaften iSv. § 1 KStG können grds. wie natürlichen Personen mehrere BV zuzurechnen sein.

Steuerbegünstigte Körperschaften: Unterhalten stbegünstigte Körperschaften mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nebeneinander, so gelten diese gem. § 64 Abs. 2 AO zwar als einheitlicher Geschäftsbetrieb, gleichwohl ist für die Zwecke der Einkommensermittlung der Körperschaft für jeden Geschäftsbetrieb eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen (vgl. BOTT in SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 82 f.; BUCHNA/SEEGER/BROX, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010, 323, 529 f., mit Hinweis auf die Vereinfachungsregelung der FinVerw. AEAO Nr. 11 zu § 64 AO), so dass insoweit von Abs. 5 erfasste Überführungen zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. vorliegen können (vgl. MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 5 Rn. 79; zu Überführungen in den steuerbefreiten Bereich s. Anm. 1536).

Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Betriebe gewerblicher Art von KdöR sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unbeschränkt kstpfl. Daraus folgt jedoch nicht, dass die BgA als selbständige Subjekte der KSt anzusehen sind; kstl. StSubjekt ist vielmehr die KdöR selbst (vgl. BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Aus der Teil-Verselbständigung des einzelnen Betriebs in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG folgt aber, dass jeder BgA einer jPöR für Zwecke der KSt grds. für sich zu betrachten ist. Die KdöR ist daher StSubjekt wegen jedes einzelnen Betriebs. Das Einkommen der einzelnen Betriebe ist gesondert zu ermitteln und die KSt ist gesondert festzusetzen (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71,

BStBl. II 1974, 391; v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425). Bei der Gewinnermittlung wird dabei fingiert, der BgA sei ein selbständiges StRechtssubjekt in der Rechtsform einer KapGes. und die Trägerkörperschaft sei deren Alleingesellschafterin (vgl. BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 4 Rn. 126; R 33 Abs. 1 KStR 2004). Überführungen aus dem einen in einen anderen BgA derselben jPÖR fallen daher nicht unter Satz 1 (vgl. MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 4 Rn. 147; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.5 [5/2015]; differenzierend BAUSCHATZ/STRAHL, DStR 2004, 489 [492]), sondern sind als vGA iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG an die Trägerkörperschaft zu qualifizieren, welcher die Einlage in den anderen BgA derselben Trägerkörperschaft nachfolgt (vgl. HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 134; BMF v. 11.9.2002 – IV A 2 - S 1910 - 194/02, BStBl. I 2002, 935 – Tz. 27; OFD Koblenz v. 19.5.2004 – S 2706 A-St 33 1, FR 2004, 856).

cc) Mitunternehmerschaften

1530

Mitunternehmerschaften führen im Grundsatz nur einen Betrieb und verfügen folglich nur über ein BV, so dass insoweit ein Anwendungsfall von Satz 1 nicht vorliegen kann (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 2). Etwas anderes kann sich indes bei gemischten Tätigkeiten ergeben. Zu Überführungen in das SonderBV einer Mitunternehmerschaft bei einer anderen Mitunternehmerschaft siehe Anm. 1545.

Mitunternehmerschaft als Steuerpflichtiger: Siehe Anm. 1528.

Gemischte Tätigkeiten: Übt eine Mitunternehmerschaft gemischte Tätigkeiten aus, und sind diese wegen untrennbarer Verflechtung als einheitliche Tätigkeit zu beurteilen, so liegt nur ein einheitliches BV vor (s. § 15 Anm. 1425, 1073). Können die Tätigkeiten indes getrennt werden und ist eine dieser Tätigkeiten eine gewerbliche, so folgt aus § 15 Abs. 3 Nr. 1, dass alle von der PersGes. erzielten Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören und alle WG der PersGes. zu gewerblichem BV werden (vgl. BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567; s. auch § 15 Anm. 1455). In den vorgenannten Sachverhalten sind daher Überführungen iSv. Satz 1 ausgeschlossen.

Ausnahmen: Verschiedene BV einer Mitunternehmerschaft können indes vorliegen, wenn § 15 Abs. 3 Nr. 1 nicht zur Anwendung gelangt. Dies ist zum einen der Fall, wenn die teilweise gewerbliche Tätigkeit nur in einem äußerst geringfügigen Umfang ausgeübt wird (s. § 15 Anm. 1426), woraufhin die Mitunternehmerschaft beispielsweise sowohl über ein gewerbliches als auch über ein der Erzielung freiberuflicher Einkünfte dienendes BV verfügt (strittig vgl. KANZLER, FR 2015, 512 [514]). Überführungen von WG zwischen diesen BV sind gem. Satz 1 zu bewerten. Zum anderen ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 auf Mitunternehmerschaften, die keine PersGes. im Sinne des Zivilrechts sind (zB Erbengemeinschaften, eheliche Gütergemeinschaften), nicht anwendbar (vgl. BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120). Folglich können auch diese Gemeinschaften über mehrere BV verfügen; für Überführungen zwischen diesen gilt Satz 1 (glA BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 2; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.4 [5/2015]).

dd) Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften

1531

Wird ein WG zwischen den Gesellschaftsvermögen von SchwesterPersGes., also PersGes., an denen ganz oder zumindest teilweise dieselben Personen betei-

ligt sind, übertragen, so ist strittig, ob dies als Überführung zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. zu werten ist und damit steuerneutral erfolgt, oder ob vielmehr eine Aufdeckung der stillen Reserven bewirkt wird.

Rechtsprechung: Mit Urteil BFH v. 25.11.2009 (I R 72/08, BStBl. II 2010, 471) kamen der I. Senat des BFH einerseits und mit Beschluss BFH v. 15.4.2010 (IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971) der IV. Senat andererseits in dieser Frage zu diametral entgegengesetzten Ergebnissen. Während der I. Senat einen Buchwerttransfer verneinte, erachtete der IV. Senat diesen für verfassungsrechtl. geboten. Zum Meinungsstreit innerhalb des BFH s. GOSCH, DStR 2010, 1173; WITTMER, DStR 2010, 1072. Mit Beschluss BFH v. 10.4.2013 (I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) hat der I. Senat seine Auffassung, eine Buchwertübertragung sei de lege lata nicht möglich, zwar bestätigt, gleichwohl teilt er nunmehr die verfassungsrechtl. Bedenken des IV. Senats. Insoweit kann zwar von einer Annäherung der Positionen der beiden Senate in der verfassungsrechtl. Beurteilung der materiellen Rechtslage gesprochen werden (vgl. OELLERICH, NWB 2013, 3444), allerdings ziehen die Senate daraus unterschiedliche Konsequenzen.

► *Nach Auffassung des I. Senats* (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) sei Satz 1 nicht unmittelbar anwendbar, da die Mitunternehmerschaft für die Zwecke der Gewinnermittlung als selbständiges Steuersubjekt mit einem eigenen – von der BV der Mitunternehmer zu unterscheidenden – BV anzusehen sei. Insofern sei keine von Satz 1 erfasste Überführung, sondern eine Übertragung gegeben, die allerdings auch vom Wortlaut des Satzes 3 nicht erfasst werde, da im abschließenden Katalog des Satzes 3 die Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft nicht geregelt sei. Eine analoge Anwendung scheidet sowohl von Satz 1 als auch von Satz 3 aus, da das Gesetz insoweit keine planwidrige Lücke aufweise; vielmehr habe der Gesetzgeber ganz bewusst die steuerneutrale Übertragung von WG zwischen SchwesterPersGes. nicht zugelassen (vgl. BTDrucks. 14/7343, 4). Allerdings ist der I. Senat der Überzeugung, dass insoweit Abs. 5 Satz 3 wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG als verfassungswidrig anzusehen sei (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, unter III.2). Weil er zudem eine verfassungskonforme Auslegung der Regelung für nicht möglich erachtet, hat er das betreffende Verfahren (I R 80/12) durch Beschluss ausgesetzt und die Frage, ob von Verfassungen wegen eine Buchwertübertragung zwischen SchwesterPersGes. geboten sei, dem BVerfG (Az. BVerfG 2 BvL 8/13) vorgelegt. Zu den möglichen Entscheidungsszenarien s. TIEDE, StuB 2013, 883 (886); SCHULZE in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 505 ff. (9/2014).

► *Nach Auffassung des IV. Senats* sei indes infolge des Grundsatzes der transparenten Besteuerung von Mitunternehmerschaften und des Subjektsteuerprinzips der Grundgedanke des Abs. 5 im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auf Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von SchwesterPersGes. zu erstrecken und daher Satz 1 entsprechend anwendbar. Dabei hat der IV. Senat in seinem Beschluss im AdV-Verfahren keinen Zweifel daran gelassen, dass er in einem späteren Hauptsacheverfahren ebenso entscheiden würde. Dieses nunmehr anhängige Verfahren hat der IV. Senat bis zur Entscheidung des BVerfG in dem vom I. Senat vorgelegten Verfahren ausgesetzt (BFH v. 27.12.2013 – IV R 28/12, BFH/NV 2014, 535).

Finanzverwaltung: Nach Auffassung der FinVerw. soll eine Buchwertübertragung einzelner WG zwischen SchwesterPersGes. weder nach Abs. 5 (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 18; OFD

Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 4.) noch nach Realteilungsgrundsätzen (BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242-6/06, BStBl. I 2006, 228, unter IV.1) zulässig sein. Einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz verneint die FinVerw., da es im deutschen StRcht keinen allgemeinen Grundsatz gebe, der eine gewinnneutrale Übertragung zulässt oder vorschreibt, soweit die Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt ist, gewährt allerdings angesichts der divergierenden Auffassungen im BFH (einerseits BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; andererseits BFH v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971) AdV (BMF v. 29.10.2010 – IV C 6 - S 2241/10/10002:001, BStBl. I 2010, 1206).

Schrifttum: Die Fachliteratur vertritt dagegen mehrheitlich die Auffassung, dass eine Übertragung zwischen (beteiligungsidentlichen) SchwesterPersGes. als Überführung zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. zu werten sei, da insoweit die quotale Beteiligung der jeweiligen Mitunternehmer am Gesellschaftsvermögen als deren eigenes BV anzusehen sei, und befürwortet damit die Auffassung des IV. Senats,

vgl. REISS in KIRCHHOFF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 388c; BERNÜTZ/LOLL, DB 2013, 665 (667); BODE, DB 2010, 1156; F. DÖTSCH, jurisPR-SteuerR 25/2010 Anm. 4; KANZLER, FR 2010, 761 (762); WENDT, FR 2010, 381 (387); LEISNER-EGENSPERGER, DStZ 2010, 900 (903 ff.); NIEHUS, FR 2005, 278; WENDT, FR 2002, 53 (64); GROH, DB 2002, 1904 (1906); HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 (131); REISS, StJb. 2001/02, 281 (311); SCHMITT/Franz, BB 2001, 1278 (1280); HÖRGER/PAULI, GmbHR 2001, 1139 (1140); HÖRGER/MENTEL/SCHULZ, DStR 1999, 565 (572); aus ökonomischer Sicht: BAREIS, FR 2011, 153 (162 ff.); SIEGEL, FR 2011, 45 (54 ff.).

Vertreten wird auch die Auffassung, bei der unmittelbaren Übertragung zwischen SchwesterPersGes. handele es sich tatsächlich um einen zweistufigen Vorgang, bei dem zunächst eine Ausbringung aus dem Gesamthandsvermögen der Ursprungsgesellschaft in das jeweilige Vermögen der Mitunternehmer und anschließend eine Einbringung in das Gesamthandsvermögen der übernehmenden Gesellschaft erfolge. Diese beiden Vorgänge wären aber, soweit die Ausbringung ins BV der Mitunternehmer erfolge, jeweils nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 oder 2 zum Buchwert zu bewerten (vgl. LEY, DStR 2011, 1208 [1209 ff.]; LEY in LEY/BRANDENBERG, StJb. 2012/13, 161 [207 ff.]; uE insoweit zutreffend aA BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, StJb. 2012/13, 161 [209]).

Gegen die Zulässigkeit einer steuerverneutralen Übertragung zwischen SchwesterPersGes. wird argumentiert, dass das BV der PersGes. vom BV der Mitunternehmer zu unterscheiden sei, so dass eine Buchwertverknüpfung de lege lata nicht zulässig sei (vgl. SCHMITT/Franz, Ubg 2012, 395 [398]; GOSCH, DStR 2010, 1173, [1175]; BRANDENBERG, FR 2010, 731 [734 f.]; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]; HERRMANN/NEUFANG, BB 2000, 2599 [2602]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1999, 917 [918]). Ferner wird gegen die Auffassung des IV. Senats argumentiert, dieser selbst sei mit seinem Urteil BFH v. 21.6.2012 (IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536) von seinem ursprünglichen Beschluss BFH v. 15.4.2010 (IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971) abgerückt (vgl. DORNHEIM, Ubg 2012, 618 [619]); dagegen zu Recht SCHULZE in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 498 [9/2014]). Die in BFH v. 10.4.2013 (I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) vertretene Auffassung des I. Senats, der Ausschluss eines Buchwerttransfers zwischen SchwesterPersGes. sei verfassungswidrig, wird insbes. von MITSCHKE (FR 2013, 1077 [1079]) mit dem Argument kritisiert, dass der Gesetzgeber mit Abs. 5 weder die Grenzen einer zulässigen gesetzlichen Typisierung überschritten noch den verfassungsrechtl. Grundsatz der Folgerichtigkeit verletzt habe. Mehrheitlich fokussiert sich die Auseinandersetzung im Schrifttum nunmehr jedoch auf die Frage,

ob mit dem IV. Senat eine verfassungskonforme Auslegung von Abs. 5 Satz 1 bzw. ein Analogieschluss zulässig sei (so REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 388e ff.; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 702; CROPP, NWB 2014, 1656 [1657 ff.]), oder ob vielmehr mit dem I. Senat die Vorlage an das BVerfG zu befürworten sei (so OELLERICH, NWB 2013, 3444 [3447]; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1347 [8/2014]; ENGLISCH in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rn. 77).

Stellungnahme: Aus steuersystematischer Perspektive liegt das Ergebnis auf der Hand. Da die stillen Reserven steuerverhaftet bleiben und es in Anbetracht der Beteiligungsidentität zu keiner interpersonellen Verlagerung derselben kommt, folgt aus dem Subjektsteuerprinzip das Gebot der Buchwertübertragung. Der sowohl vom IV. und nunmehr auch vom I. Senat vertretenen Auffassung, ein Ausschluss der SchwesterPersGes. vom Buchwerttransfer sei verfassungswidrig, ist daher uneingeschränkt zu folgen. Entgegen MITSCHKE (FR 2013, 1077 [1079]) ist es eben gerade nicht folgerichtig, bei Übertragungen zwischen dem (Sonder-)BV nur eines Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen mit Satz 3 eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zu dulden, bei SchwesterPersGes. den Buchwerttransfer jedoch sogar dann zu versagen, wenn keinerlei Steuersubstrat auf andere Rechtssubjekte überspringt (vgl. NIEHUS, FR 2005, 278 [279]; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 388c; BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471). Ebenso wenig rechtfertigt die verfehlte Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 29.10.2010 – IV C 6 - S 2241/10/10002:001, BStBl. I 2010, 1206), wonach es keinen allgemeinen Grundsatz gebe, der eine gewinnneutrale Übertragung zulassen oder vorschreiben würde, soweit die Besteuerung der stillen Reserven im Inland sichergestellt sei, eine Ungleichbehandlung von SchwesterPersGes. Vielmehr gilt im Gegenteil, dass stille Reserven infolge des Realisationsprinzips zunächst einmal nur dann und insoweit zu besteuern sind, als sie am Markt realisiert worden sind (in diese Richtung auch BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346 unter B.I.7.b dd). Dies wird strechtl. freilich ergänzt durch die im Regelfall zur Aufdeckung stiller Reserven führende Entnahmebewertung als eine Art ultima-ratio-Besteuerung in den Fällen, in denen anderenfalls die stillen Reserven gar nicht mehr oder ggf. nur noch bei einem anderen Stpfl. besteuert werden könnten (vgl. REISS, BB 2001, 1225). Im Fall der Übertragung von WG zwischen beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. ist jedoch weder eine Marktrealisation der stillen Reserven zu beobachten, noch droht ein Verlust des Besteuerungsrechts bzw. eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven, so dass ausweislich der vorgenannten Besteuerungsgrundsätze eine Buchwertverknüpfung geboten ist. Durch ihre restriktive Haltung will die FinVerw. offenbar Steuer-gestaltungen entgegenwirken, die darauf abzielen, einzelne WG zunächst steuerneutral in einer SchwesterPersGes. zu separieren und sodann nicht die WG selbst, sondern vielmehr den Betrieb der ZielPersGes. bzw. die betreffenden Mitunternehmeranteile ohne gewstl. Belastung und unter Inanspruchnahme der §§ 16, 34 zu veräußern (vgl. NIEHUS, StuW 2008, 359 [367 f.]; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2013, 215; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]; aA MITSCHKE, FR 2013, 1077 [1079]). Derlei Befürchtungen rechtfertigen indes die Nichtzulässigkeit des Buchwerttransfers zwischen SchwesterPersGes. nicht, da ihnen zwanglos durch die Grundsätze zur Gesamtplanrechtsprechung bzw. § 42 AO begegnet werden könnte (vgl. BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004; NIEHUS, StuW 2008, 359 [368]).

In der Frage, ob ein Analogieschluss als zulässig anzusehen ist, erweist sich uE die ablehnende Auffassung des I. Senats letztlich als nicht überzeugend. Zwar scheint die Überlegung, dass eine Gesetzeslücke nicht bestehe, weil der Gesetzgeber bewusst den Buchwerttransfer zwischen SchwesterPersGes. nicht in den Katalog des Abs. 5 Satz 3 aufgenommen habe, woraufhin sich ein Analogieschluss verbiete, auf den ersten Blick zu tragen, betrachtet man die Entstehungsgeschichte von Abs. 5 jedoch eingehender, so sprechen vielmehr gute Gründe dafür, das Bestehen einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes zu bejahen (überzeugend REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 388e ff.). Insbesondere lässt sich aus dem Umstand, dass sich einzelne am Gesetzgebungsverfahren Beteiligte gegen einen Buchwerttransfer von EinzelWG zwischen SchwesterPersGes. ausgesprochen haben, nicht ableiten, dass der Gesetzgeber SchwesterPersGes. bewusst von einer den Buchwerttransfer zulassenden Regelung habe ausschließen wollen; vielmehr erscheint die Auffassung überzeugender, wonach der Gesetzgeber diese spezielle Fallkonstellation letztlich weder im positiven noch im negativen Sinne geregelt hat (vgl. BERNÜTZ/LOLL, DB 2013, 665 [667]; WENDT, FR 2010, 381 [387]; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 388h; aA MITSCHKE, FR 2013, 1077 [1079]). Da nun die in den Sätzen 1 und 2 zum Ausdruck kommenden Grundüberlegungen bei zutreffender Würdigung als Plan des Gesetzgebers zu begreifen sind, steuerneutrale Überführungen immer dann zuzulassen, wenn die spätere Besteuerung der stillen Reserven bei demselben Stpfl. gewährleistet ist, und diese Anforderungen bei beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. erkennbar erfüllt sind, ist es uE gerechtfertigt, insoweit von einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes zu sprechen, welche durch eine analoge Anwendung von Satz 1 zu schließen wäre. Steuersystematisch noch überzeugender wäre uE allerdings nicht die analoge Anwendung von Satz 1, sondern vielmehr dessen verfassungskonforme Auslegung. Die hiergegen vorgebrachten Argumente des I. Senats des BFH v. 10.4.2013 (I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004), wonach der Gesetzeswortlaut sowie der klar erkennbare Wille des Gesetzgebers eine solche nicht zuließen, überzeugen im Ergebnis nicht. Insbesondere basiert dessen Auffassung, dass Satz 1 vom Wortlaut her nicht einschlägig und einer Auslegung nicht zugänglich sei, weil der Transfer zwischen SchwesterPersGes. mit einem Rechtsträgerwechsel einhergehe und damit begrifflich keine Überführung darstelle, auf einem zu weit gehenden Verständnis der strechtl. Verselbständigung der Mitunternehmenschaft gegenüber ihren Mitunternehmern (vgl. NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2013, 215) und dem daraus folgenden Ausschluss von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. In Anbetracht der Tatsache jedoch, dass die Versteuerung der von der PersGes. erzielten Einkünfte alleinig durch ihre Gesellschafter erfolgt, ist es gerechtfertigt, in derartigen Fällen das BV der Gesellschaft zugleich auch als ideell anteiliges BV der Gesellschafter zu behandeln. Dies stellt nun keineswegs einen Rückfall in die Bilanzbündeltheorie dar (so aber BRANDENBERG, NWB 2010, 2699 [2708]; MITSCHKE, FR 2013, 1077 [1079]), sondern ist vielmehr gängige Steuerrechtspraxis, wenn man etwa an die gesellschafterbezogene Anwendung von § 6b oder an die strechtl. Fiktion denkt, nach welcher der Erwerber eines Mitunternehmeranteils vom Veräußerer ideell anteilige WG erwirbt (vgl. WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 480). Letztlich ist dies eine Frage nach der Reichweite von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, wobei uE bei den hier in Rede stehenden Fällen eine getrennte Zurechnung der gesamthänderisch gebundenen WG auf die Gesellschafter für eine zutreffende Besteuerung der Gesellschafter erforderlich ist (vgl. NIEHUS/WILKE, SteuK 2010, 385 [386]; CROPP, DStR 2014,

1855 [1857]; BERNÜTZ/LOLL, DB 2013, 665 [667]). Sodann aber stellt sich der Transfer von WG zwischen SchwesterPersGes. als Überführung zwischen dem anteiligen BV eines jeden Mitunternehmers dar, die von Satz 1 erfasst wird. Diesem Gedanken folgend wäre auch die Übertragung von WG zwischen nicht beteiligungsidentischen PersGes. gem. Satz 1 insoweit zu Buchwerten vorzunehmen, als eine Verschiebung stiller Reserven nicht eintritt (glA REISS, StJb. 2001/02, 281 [311]; CROPP, DStR 2014, 1855 [1858 ff.]; aA SCHULZE in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 492 [9/2014], keine Buchwertübertragung). Zwar erscheint angesichts der Regelung des Satzes 3, welcher eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zwischen den Mitunternehmern im Grundsatz ermöglicht, eine Buchwertübertragung auch bei lediglich personenidentischen SchwesterPersGes. gerechtfertigt (so BERNÜTZ/LOLL, DB 2013, 665 [667]), de lege lata ist dies uE indes nicht zulässig, wenn man mit der vorstehenden Überlegung Übertragungen zwischen SchwesterPersGes. unter Satz 1 fasst. Eine Auslegung des Satzes 3 erscheint insoweit ausgeschlossen.

Auswirkungen für die Beratungspraxis: Etwaige Bescheide, die eine Übertragung zwischen SchwesterPersGes. unter Aufdeckung der stillen Reserven beinhalten, sollten mit Verweis auf das beim BVerfG anhängige Verfahren sowie den Beschluss des IV. Senats offen gehalten werden. Einspruchsverfahren, die auf die Verfassungswidrigkeit von Abs. 5 gestützt werden, ruhen gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO (vgl. OELLERICH, NWB 2014, 3444 [3448]). Die FinVerw. gewährt AdV (BMF v. 29.10.2010 – IV C 6 - S 2241/10/10002:001, BStBl. I 2010, 1206). Bis zur endgültigen Klärung der Anwendbarkeit von Abs. 5 ist zu (rechts-sicheren) Umweggestaltungen zu raten, soweit diese im Einzelfall möglich sind.

► *Durch die Nutzung von § 6b* kann im Ergebnis eine vollständig steuerneutrale Übertragung zwischen beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. erreicht werden. Voraussetzung ist allerdings, dass die engen Tatbestandsvoraussetzungen von § 6b erfüllt sind. Dabei decken die Gesellschafter der UrsprungsPersGes. die stillen Reserven durch Veräußerung des WG an die SchwesterPersGes. auf, bilden sodann eine Rücklage gem. § 6b und übertragen diese anschließend auf das nämliche WG als Reinvestitionswirtschaftsgut bei der SchwesterPersGes. (vgl. STRAHL, FR 2001, 1154 [1156 ff.]; LEY, DStR 2011, 1208 [1209 ff.]; aus steuersystematischer Perspektive krit. NIEHUS, FR 2005, 278 [284]). Die FinVerw. hat diese Gestaltung akzeptiert (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 4.3; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 20), so dass insoweit Rechtssicherheit besteht. Nach Auffassung der FinVerw. soll es für die Inanspruchnahme von § 6b allerdings nicht ausreichen, wenn das WG gegen Minderung von Gesellschaftsrechten bei der UrsprungsPersGes. gefolgt von einer Erhöhung der Gesellschaftsrechte bei der aufnehmenden PersGes. übertragen wird, weil insoweit kein veräußerungsähnlicher Tatbestand erfüllt sei, sondern es lediglich zu einer Verschiebung von Gesellschaftsrechten komme (OFD Frankfurt v. 11.10.2013 – S 2241 A-117-St 213, DStR 2013, 2570; uE passt diese gesellschafterbezogene Sichtweise nicht zu der von der FinVerw. ansonsten vertretenen Auffassung, dass es sich bei der Gewährung und Minderung von Gesellschaftsrechten um einen tauschähnlichen und damit veräußerungsgleichen Vorgang handele). Ferner ist darauf hinzuweisen, dass § 6b im Idealfall zwar eine steuerneutrale Übertragung ermöglicht, bezüglich der Wertfortführung des betreffenden WG bei der aufnehmenden PersGes. jedoch insofern Unterschiede gegenüber einer Übertragung gem. Abs. 5 bestehen, als es weder zu einem Eintritt in die Rechtsstellung noch zu einer Besitzzeitanrechnung kommt (vgl. NIEHUS/WILKE, SteuK 2010,

385 [386]; NIEHUS, FR 2005, 278 [284]). Zudem sind die Auswirkungen auf das stl. Eigenkapital der jeweiligen Gesellschaft zu beachten (erfolgsneutrale Erhöhung des Kapitals der veräußernden Gesellschaft und erfolgsneutrale Verminderung des Kapitals der aufnehmenden Gesellschaft), was beispielsweise bezüglich § 15a von Bedeutung sein kann (vgl. STRAHL, KÖSDI 2011, 17363 [17369]).

► *Zweistufige unentgeltliche Übertragungen* unter Nutzung von Abs. 5 Satz 3 Nr. 2, zB Übertragung im ersten Schritt aus dem Gesamthandsvermögen der UrsprungsPersGes. in das SonderBV der Mitunternehmer bei dieser Gesellschaft, im zweiten Schritt aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen der Ziel-PersGes., bieten gegenüber der unmittelbaren Übertragung zwischen Schwester-PersGes. den Vorteil, dass sie vom Gesetzeswortlaut erfasst werden und insoweit eine steuerneutrale Übertragung ermöglichen (vgl. HERRMANN/NEUFANG, BB 2000, 2599 [2602]; KEMPER/KONOLD, DStR 2000, 2119 [2120 ff.]). Stehen aber die einzelnen Schritte in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang und wird damit erkennbar, dass sie im Ergebnis auf das Erreichen der eigentlich intendierten steuerneutralen Übertragung zwischen SchwesterPersGes. gerichtet sind, so will die FinVerw. die Anwendbarkeit der Gesamtplanrechtsprechung bzw. § 42 AO prüfen (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 19; bereits OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11 unter 4.2; zustimmend GRAGERT/WISSBORN, NWB 2012, 972 [977]; offen gelassen in BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004). Erachtet man, anders als hier vertreten, unmittelbare steuerneutrale Übertragungen zwischen SchwesterPersGes. als nicht zulässig, so sollte uE zumindest bei beteiligungsidentischen Gesellschaften die Buchwertübertragung durch den Umweg über Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 akzeptiert werden (glA WENDT, FR 2002, 53 [65 f.]; G. FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [248 f.]; SIEGMUND/UNGEMACH, NWB 2010, 2206 [2209 f.]). Dies gilt im Übrigen auch, wenn das BVerfG die Nichtanwendung von Abs. 5 auf SchwesterPersGes. als (noch) verfassungsgemäß beurteilen sollte, da daraus keineswegs zu schließen wäre, dass andere Wege zur Erreichung des steuersystematisch zutreffenden Ergebnisses verboten seien (anders noch NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, 225 [226 f.]). Hierzu bedürfte es vielmehr einer den Buchwerttransfer zwischen SchwesterPersGes. untersagenden gesetzlichen Regelung. Auch erscheint es von Seiten der FinVerw. wenig überzeugend, die mit der Veräußerung und der anschließenden Übertragung der Rücklage nach § 6b ebenfalls zweistufige Umweggestaltung zu akzeptieren, gegen eine Übertragung in zwei Schritten unter Inanspruchnahme von Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 jedoch die Gesamtplanrechtsprechung bemühen zu wollen.

Einstweilen frei.

1532–1534

3. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven

a) Fortgesetzte Steuerverstrickung

1535

Gemäß Satz 1 Teils. 4 ist eine Überführung zum Buchwert nur zulässig, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Ist diese Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 5 nicht erfüllt, so ist in der Logik des Gesetzgebers von einer zum Teilwert zu bewertenden Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4) und Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 8, § 6 Abs. 1 Nr. 5) auszugehen (ebenso KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 491 [5/2015]). Dabei kann sowohl bei reinen Inlandssachverhalten als auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Ge-

währ einer Besteuerung der stillen Reserven fraglich sein. Ob auch die Besteuerung zukünftig entstehender stiller Reserven sichergestellt sein muss, ist umstritten; s. Anm. 1537.

1536 b) Bei Inlandssachverhalten

Gewinnermittlungsart unerheblich: Für die Anwendung von Satz 1 ist es ohne Bedeutung, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 1 iVm. § 5 oder § 4 Abs. 3 erfolgt. Dies gilt auch, wenn im abgebenden und aufnehmenden BV unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden zur Anwendung kommen.

► *Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:* Satz 1 ist richtigerweise auch anzuwenden, wenn ein WG aus einem BV in einen Betrieb der LuF überführt wird, dessen Gewinnermittlung gem. § 13a nach Durchschnittssätzen erfolgt. Hierfür sprechen zwei Gründe: So kann für die Bewertung eines einzelnen aus einem anderen BV in diesen Betrieb überführten WG nichts anderes gelten, als wenn für den ganzen Betrieb von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder dem BV-Vergleich zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen übergegangen würde (Nds. FG v. 6.3.2007 – 13 K 647/0, EFG 2008, 36). Für diesen Fall ist aber in § 4 Abs. 1 Satz 6 ausdrücklich geregelt, dass keine Entnahme vorliegt (vgl. § 4 Anm. 255 f.) und infolgedessen eine Versteuerung im Zeitpunkt der Änderung der Gewinnermittlungsmethode nicht zu erfolgen hat. Hinzu kommt, dass angesichts der Gewinnermittlungssystematik stille Reserven, die beim Verkauf von WG realisiert werden, mit dem Grundbetrag nach § 13a Abs. 4 als abgegolten gelten (so Nds. FG v. 6.3.2007 – 13 K 647/0, EFG 2008, 36) und zudem ist nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 der Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden oder Gebäuden in den Durchschnittssatzgewinn einzubeziehen (KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 491.1 [5/2015]), so dass eine Besteuerung der stillen Reserven (idealtypisch) sichergestellt ist.

► *Tonnagebesteuerung:* Erfolgt im aufnehmenden BV die Gewinnermittlung gem. § 5a, so sind gem. § 5a Abs. 4 Satz 4 die in den zugeführten WG enthaltenen stillen Reserven festzuhalten (s. auch § 5a Anm. 78). Diese eingefrorenen stillen Reserven sind bei Eintreten eines der in § 5a Abs. 4 Satz 3 genannten Tatbestände dem Gewinn hinzuzurechnen, so dass eine Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 491.1 [5/2015]). Bei entgegengesetzter Übertragungsrichtung ordnet § 5a Abs. 6 im abgebenden BV den in der Systematik der Tonnagebesteuerung nicht steuerwirksamen Ansatz des Teilwerts an, da bei einem Buchwertansatz stille Reserven, die während der Zeit der Anwendung der Tonnagebesteuerung entstanden sind, später der Besteuerung unterliegen würden (DISSARS in FROTSCHER/GEURTS, § 5a Rn. 78a [3/2015]). Insofern ist § 5a Abs. 6 lex specialis zu § 6 Abs. 5. Sollte es sich dabei allerdings um ein WG handeln, für das zuvor ein Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 1 festgestellt worden ist, weil bei Zuführung zum der Tonnagebesteuerung unterliegenden BV bzw. bei Wechsel zur Tonnagebesteuerung stille Reserven bestanden, so ist es steuersystematisch nicht überzeugend, diesen Unterschiedsbetrag dem Gewinn hinzuzurechnen, wenn das betreffende WG in ein anderes BV überführt wird. Insofern ist uE eine teleologische Reduktion von § 5a Abs. 4 Satz 3 und Abs. 6 dahingehend geboten, dass in diesem Fall einerseits eine Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags unterbleibt, andererseits jedoch der Teilwertansatz nach Abs. 6 um den Unterschiedsbetrag zu vermindern ist.

Gewerbsteuerliche Erfassung unerheblich: Die in Satz 1 geforderte Beibehaltung der Verstrickung stiller Reserven bezieht sich nur auf ESt und KSt; ein

Verlust des Besteuerungsrechts bei der GewSt ist unerheblich. (s. Anm. 1507 „Verhältnis zu § 7 GewStG“ sowie Anm. 1540).

Steuerbegünstigte Körperschaften: Nach hM (vgl. MÄRTENS in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 5 Rn. 79; BOTT in SCHAUHOFF, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 8 Rn. 96) ist bei stbegünstigten Körperschaften zwischen einer betrieblichen (stpf.) und außerbetrieblichen/ideellen (stfreien) Sphäre zu unterscheiden. Dies soll auch für KapGes. gelten, obwohl diese im Grundsatz ausschließlich über eine betriebliche, nicht aber außerbetriebliche Sphäre verfügen. Etwaige Überführungen von WG aus dem stpf. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in den stbefreiten Bereich wären danach als gewinnrealisierende Entnahmen in den außerbetrieblichen Bereich der Körperschaft zu werten. Steuersystematisch ist es uE indes geboten, danach zu differenzieren, ob das betreffende WG nach der Überführung weiterhin dem BV zugehörig ist oder tatsächlich in den außerbetrieblichen Bereich der Körperschaft gelangt ist; Letzteres ist bei Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG allerdings nicht möglich. Daraus folgt: Überführt eine stbegünstigte Körperschaft ein WG aus dem zu einem stpf. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehörenden BV in das BV eines stbegünstigten Zweckbetriebs, so kann mangels späterer Besteuerung der stillen Reserven im Zweckbetrieb die Bewertung nicht zum Buchwert erfolgen (ebenso KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.5 [5/2015]). Gleiches gilt, wenn eine stbegünstigte Körperschaft ein WG aus dem stpf. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den ideellen Bereich überführt. Hierbei ist zwischen Körperschaften iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG und sonstigen Körperschaften zu unterscheiden: Bei ersteren gehört das WG auch nach der Überführung in den stbegünstigten Bereich grds. zum BV, da alle Einkünfte, unabhängig von der persönlichen StPfl. der Gesellschaft, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (zutreffend THIEL, GmbHR 1997, 10 [13 f.]). Die Überführung zum Buchwert scheidet hier nicht daran, dass eine gewinnrealisierende Entnahme in die außerbetriebliche Sphäre der Körperschaft vorliegt, sondern vielmehr verbleibt das WG im BV der Körperschaft. Allerdings ist, weil das WG nunmehr dem stbefreiten Bereich zugeordnet ist, die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet, so dass deren Aufdeckung geboten ist (zur Frage, ob hier eine Überführung in ein anderes BV desselben Stpf. vorliegt, vgl. Anm. 1529). Demgegenüber liegt bei den sonstigen Körperschaften im Fall der Überführung in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den ideellen Bereich eine nach Abs. 1 Nr. 4 zu bewertende Entnahme aus dem BV des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vor; Abs. 5 Sätze 1 und 2 sind hier nicht einschlägig, da keine Überführung in ein anderes BV gegeben ist. Zum hierbei ggf. anwendbaren Buchwertprivileg des Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 und 5 vgl. Anm. 1506.

c) Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

1537

Bei Überführungen in ein ausländ. BV desselben Stpf. ist nach Auffassung des Gesetzgebers und der FinVerw. die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet, während der I. Senat des BFH sowie die überwiegende Mehrheit im Schrifttum zum gegenteiligen Ergebnis kommen.

Vorrangige Anwendung von Abs. 5: Bei Überführungen in ein ausländ. BV desselben Stpf. ist Abs. 5 Satz 1 vorrangig gegenüber § 4 Abs. 1 Satz 3 anwendbar (s. Anm. 1506 „Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 3“; aA LEVEDAG in U. PRINZ, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 11.36).

Auffassung des Gesetzgebers: Ging der Gesetzgeber ursprünglich noch davon aus, dass Abs. 5 Satz 1 zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (auch) beim Transfer in eine ausländ. BS führen sollte, wird man dies angesichts der Entstrickungsregelung von § 4 Abs. 1 Satz 3 dahingehend konkretisieren müssen, dass Abs. 5 Satz 1 für diese Fälle nicht (mehr), sondern nur noch bei Überführungen in ein anderes BV desselben Stpfl. zur Anwendung gelangt (s. auch Anm. 1527).

► *Unterschiede zu § 4 Abs. 1 Satz 3:* Obwohl grds. gleichgerichtet, unterscheiden sich beide Regelungen allerdings im Detail: Während nach § 4 Abs. 1 Satz 3 sowohl ein Ausschluss als auch eine Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts die Entstrickung auslöst, ersteres soll nach Auffassung des Gesetzgebers bei Überführungen in eine in einem DBA-Freistellungsstaat belegene BS, letzteres bei Überführungen in eine BS, die einem DBA mit Anrechnungsmethode bzw. keinem DBA unterfällt, gegeben sein (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1484]), ist dies nach Abs. 5 Satz 1 der Fall, wenn die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt ist.

► *Änderungen durch Einfügung des Regelbeispiels in § 4 Abs. 1 Satz 4:* Zu beachten ist, dass der Gesetzgeber mit dem JStG 2010 insoweit einen Gleichklang der Entstrickungsregelungen anstrebt, als das mit § 4 Abs. 1 Satz 4 eingefügte Regelbeispiel, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. vorliegt, wenn ein bisher einer inländ. BS zuzuordnendes WG einer ausländ. BS zuzuordnen ist, gem. Abs. 5 Satz 1 idF des JStG 2010 im Kontext des Abs. 5 entsprechend anzuwenden ist. Hierzu führt die Gesetzesbegründung aus, dass Abs. 5 Satz 1 auf dem gleichen Grundgedanken wie § 4 Abs. 1 Satz 3 basiere. Eine Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven liege deshalb ua. dann nicht vor, wenn ein WG einer ausländ. BS zugeordnet würde (BRDrucks. 318/1/10, 9). Bemerkenswert ist, dass die Gesetzesbegründung nicht danach differenziert, ob das aufnehmende BV in einem Staat belegt ist, mit dem ein DBA mit Freistellungs- oder aber mit Anrechnungsmethode bzw. kein DBA abgeschlossen ist. Es ist daher anzunehmen, dass Gesetzgeber und FinVerw. geneigt sind, die Frage, ob im Kontext des Abs. 5 die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, nach denselben Grundsätzen wie bei § 4 Abs. 1 Satz 3 zu beantworten, woraufhin auch eine Überführung in ein BV in einem Staat, mit dem die Anrechnungsmethode vereinbart bzw. kein DBA vereinbart wurde, einen Entstrickungsstatbestand darstellen würde (so bereits BENECKE, NWB 2007, F. 3, 14733 [14748]; aA HRUSCHKA, StuB 2006, 584 [586]).

Rechtsprechung: Zwar sind zur Frage, ob bei Überführungen iSv. Satz 1 die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sei, (noch) keine Urteile ergangen, gleichwohl lassen sich die vom BFH für den Fall der Übertragung einzelner WG in das Gesamthandsvermögen einer ausländ. PersGes. für die Rechtlage vor Abs. 5 ergangenen Grundsätze auf derlei Sachverhalte übertragen, hat doch der BFH dabei die Sacheinlage durch eine PersGes. in eine andere PersGes. als eine Überführung aus einem Betrieb der Mitunternehmer in einen anderen Betrieb dieser Stpfl. beurteilt. Dabei, so der BFH, handele es sich weder um eine die sofortige Besteuerung gebietende Außentransaktion noch sei, selbst wenn fortan ein DBA mit Freistellungsmethode zur Anwendung gelange, das inländ. Besteuerungsrecht für die bis zum Zeitpunkt des Transfers entstandenen stillen Reserven gefährdet (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, unter B.III.3.b bb). Zudem hat der BFH in diesem Urteil die Auffassung verneint, wonach eine Sicherstellung des Besteuerungszugriffs nur bei einer Besteuerungs-

möglichkeit auch der zukünftig entstehenden Wertsteigerungen gegeben sei. In seinem Urteil BFH v. 28.10.2009 (I R 99/08, BFH/NV 2010, 346, unter B.I.7.b dd) betont der BFH, dass das Unterlassen einer Sofortbesteuerung kein Billigkeitserweis sei, den sich der Stpfl. durch Gewährung einer Gegenleistung erkaufen müsse, sondern vielmehr Ausfluss des allgemeinen Grundsatzes, nach dem Gewinne erst besteuert würden, wenn sie sich tatsächlich realisiert hätten. Es ist daher davon auszugehen, dass der BFH zumindest für die Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 5 die Besteuerung auch bei grenzüberschreitenden Überführungen aus einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. als gewährleistet beurteilen würde.

Auffassung der Finanzverwaltung: Gemäß BMF v. 8.12.2011 (IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 7) soll, entgegen der vom BFH vertretenen Auffassung, das Kriterium der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nur dann erfüllt sein, wenn neben den im Inland entstandenen stillen Reserven auch die erst nach dem Zeitpunkt der Überführung entstehenden Wertsteigerungen im Inland der Besteuerung unterliegen würden.

Stellungnahme: Bei Überführungen aus einem inländ. BV in ein ausländ. BV desselben Stpfl. kommt es uE nicht zu einem Verlust des inländ. Besteuerungsrechts. Dies gilt bei einem Transfer in ein BV, das in einem Staat belegen ist, mit dem kein bzw. ein DBA mit Anrechnungsmethode vereinbart ist, ohnehin, ebenso jedoch bei Geltung eines DBA mit Freistellungsmethode. Dies folgt zum einen aus der für Überführungen aus einem inländ. Stammhaus in eine ausländ. BS geltenden Argumentation, wonach auch bei Geltung eines DBA mit Freistellung abkommensrechtl. dem Ursprungsstaat weiterhin das Besteuerungsrecht für die dahin entstandenen stillen Reserven zustehe. Dagegen wird zwar vorgebracht, dass abkommensrechtl. lediglich eine Aufteilung des Gewinns eines Betriebs auf seine einzelnen BS, nicht aber eine Gewinnabgrenzung zwischen einzelnen Betrieben des Stpfl. möglich sei (WASSERMEYER in WASSERMEYER/RICHTER/SCHNITTKER, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.19), gleichwohl lässt sich daraus uE ein Verlust des inländ. Besteuerungsanspruchs nicht ableiten. Letzteres wäre nur dann vorstellbar, wenn der aufnehmende Staat – entgegen den für die Gewinnaufteilung zwischen BS geltenden Grundsätzen – in diesem Fall sich einen ihm nicht zustehenden Besteuerungsanspruch anmaßen würde, was in einem sodann zu erwartenden Verständigungsverfahren wohl kaum Bestand haben dürfte (aA WASSERMEYER in WASSERMEYER, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 260 [10/2013]; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 4 Rn. 375d [2/2011], wonach bereits bei einem drohenden Verständigungsverfahren die inländ. Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt sei; differenzierend BILITEWSKI in LANGE/BILITEWSKI/GÖTZ, Personengesellschaften im Steuerrecht, 9. Aufl. 2015, Rn. 1212). Auch ist die Auffassung der FinVerw., dass eine Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nur dann gewährleistet sei, wenn auch die zukünftigen Wertsteigerungen im Inland besteuert werden könnten, deutlich abzulehnen (ebenso LEVEDAG in U. PRINZ, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 11.33, 11.121; ROGALL/GERNER, Ubg 2012, 81 [83]; SCHNEIDER/OEPEN, FR 2009, 22 [25]; aA MITSCHKE, FR 2009, 326 [329]; GRAGERT/WISSBORN, NWB 2012, 972 [973 f.]). Vielmehr ist in dieser Frage dem I. Senat, wonach es ausschließlich auf die bis zum Zeitpunkt des Transfers entstandenen stillen Reserven ankommt, uneingeschränkt zuzustimmen (BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464, unter B.III.3.b bb; v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346, unter B.I.7.b dd).

An den vorstehenden Ergebnissen ändert uE auch das mit dem JStG 2010 mit § 4 Abs. 1 Satz 4 eingefügte und gem. Abs. 5 Satz 1 idF des JStG 2010 im Kontext des Abs. 5 entsprechnende Regelbeispiel nichts, wonach ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines WG insbes. vorliege, wenn ein bisher einer inländ. BS zuzuordnendes WG einer ausländ. BS zuzuordnen ist, da ein Regelbeispiel keine Wirkung über den Grundtatbestand hinaus entfalten kann (zu Recht LENDEWIG/JASCHKE, StuB 2011, 90 [94]; BILITEWSKI in LANGE/BILITEWSKI/GÖTZ, Personengesellschaften im Steuerrecht, 9. Aufl. 2015, Rn. 1213; krit. auch ORTMANN-BABEL/BOLIK/WERNICKE, SteuK 2011, 335, unter 4.). Sollten mithin die Tatbestandsvoraussetzungen des Grundtatbestands nicht erfüllt sein, so könnte allenfalls noch eine gesetzgeberische Fiktion, wonach die Zuordnung zu einer ausländ. BS bzw. einem ausländ. BV desselben Stpfl. als Ausschluss oder Beschränkung des inländ. Besteuerungsrechts gelte, derartige Sachverhalte in den Anwendungsbereich der Grundnorm hinein verlagern (vgl. GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 49 Rn. 16; GOSCH, IWB 2012, 779 [785 f.]; LENDEWIG/JASCHKE, StuB 2011, 90 [94]; SCHNITGER, IFSt-Schrift Nr. 487 [2013], 25; aA LEVEDAG in U. PRINZ, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 11.66; bezüglich § 16 Abs. 3a REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 16 Rn. 207). Indes begreift der Gesetzgeber das Regelbeispiel gerade nicht als Fiktion, sondern vielmehr als Klarstellung der bisherigen Rechtslage (zustimmend § 4 Anm. 225; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 4 Rn. 375g [2/2011]), ohne dabei zu berücksichtigen, dass die bisherige Rechtslage durch den BFH mit der Aufgabe der finalen Entnahmelehre bereits eine Klarstellung, allerdings in einem der Auffassung des Gesetzgebers entgegengesetzten Sinne erfahren hat. Doch selbst wenn man der (verfehlten) Auffassung des Gesetzgebers folgen und zunächst das Vorliegen eines Entstrickungstatbestands bejahen würde, so mündete dies uE unmittelbar in einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 ff. AEUV; dies umso mehr, als die kompensatorische Bildung eines Ausgleichspostens iSv. § 4g nicht möglich ist, da diese Regelung explizit auf das Vorliegen einer fiktiven Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 abstellt (vgl. BENECKE, NWB 2007, F. 3, 14733 [14748]; BTDrucks. 16/3369, 5; s. Anm. 1505 „Vereinbarkeit mit Europarecht“).

Im Ergebnis haben daher uE Überführungen im Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 1 aus einem inländ. BV in ein anderes ausländ. BV desselben Stpfl. zum Buchwert zu erfolgen (ebenso U. PRINZ, DB 2009, 807 [810]; LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, 2008, 323). Für die entgegengesetzte Überführungsrichtung ist bei Vorliegen eines Freistellungs-DBA indes der gemeine Wert anzusetzen, da es anderenfalls bezüglich der bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven zu einer Okkupation des dem jeweiligen Ursprungsstaat zustehenden Besteuerungsrechts käme (so zu Satz 3 zu Recht KÖRNER, IStR 2009, 741 [746]). In der Denklogik des Gesetzgebers wäre in diesem Fall wohl eine gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 mit dem Teilwert zu bewertende Einlage anzunehmen, da eine fiktive Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 2 gerade nicht vorliegt; eine Bewertung mit dem gemeinen Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a scheidet daher aus.

Ergänzt sei, dass das vorstehende Ergebnis auch vor dem Hintergrund von § 1 Abs. 5 AStG Bestand hat, welcher die von der OECD entwickelte Methode zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und BS auf Basis einer uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion in nationales Recht umsetzen soll. Zwar kann uE die dort fingierte uneingeschränkte Selbständigkeit von BS im Fall verschie-

dener BV desselben Stpfl. als tatsächlich gegeben angesehen werden, gleichwohl folgt daraus nicht, dass bei Überführungen iSv. Satz 1 nunmehr wegen § 1 Abs. 5 AStG eine Aufdeckung der stillen Reserven zu erfolgen habe. Tatbestandsvoraussetzung für eine Einkünftekorrektur gem. § 1 Abs. 5 AStG ist es, dass es zuvor zu einer Verminderung der inländ. Einkünfte eines beschränkt Stpfl. oder zu einer Erhöhung der ausländ. Einkünfte eines unbeschränkt Stpfl. gekommen ist. Im Fall von Überführungen iSd. Satzes 1 ist dies aber nicht der Fall, da das inländ. Besteuerungsrecht für die bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven nach der hier vertretenen Auffassung erhalten bleibt (vgl. für den Fall des Transfers in eine ausländ. BS SCHNITGER, IStR 2012, 633 [639 f.]; HERBORT, FR 2013, 781 [784 f.]; für einen territorialen Besteuerungszugriff mit einer Steuerstundung auch GOSCH, IWB 2012, 779 [785 f.]).

Ungeachtet der vorstehenden Überlegungen sei zudem angemerkt, dass die gesetzssystematisch nicht überzeugende Unterteilung in (vermeintliche) Entstrickungstatbestände nach § 4 Abs. 1 Satz 3 (Überführungen in eine ausländ. BS) einerseits und nach Abs. 5 Satz 1 (Überführungen in ein anderes ausländ. BV desselben Stpfl.) entfielen, wenn der Gesetzgeber insoweit dem weiten Betriebsbegriff folgen würde; sodann wäre für beide Sachverhalte nur noch § 4 Abs. 1 Satz 3 in Erwägung zu ziehen (stattdessen für eine Ergänzung von Abs. 5 LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, 2008, 324 ff.).

Einstweilen frei.

1538–1539

4. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung

1540

Gemäß Satz 1 ist das WG bei der Überführung mit dem „Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt“. Dies ist der zutreffende Buchwert im Zeitpunkt der Überführung, der sich unter Beachtung der handels- und strechtl. Gewinnermittlungsgrundsätze ergibt.

Kein Wahlrecht: Die Buchwertfortführung ist zwingend; ein Wahlrecht, die stillen Reserven aufzudecken, besteht nicht. Unbenommen bleibt in jedem Fall die Möglichkeit, das WG zu einem fremdüblichen Preis an eine (ggf. neugegründete) gewerblich geprägte GmbH & Co. KG zu veräußern und auf diese Weise die gezielte Aufdeckung der stillen Reserven herbeizuführen (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]).

Verknüpfung zwischen abgebendem und aufnehmendem Betriebsvermögen: Ein Bewertungsansatz „bei der Überführung“ bedeutet, dass der Buchwert sowohl im abgebenden als auch im aufnehmenden BV gilt. Es ist eine Werteverknüpfung gegeben. Stellt sich also nachträglich heraus, dass der richtig ermittelte Buchwert des übertragenen WG vom bisher angesetzten Wert abweicht, muss dieser auch im aufnehmenden BV fortgeführt werden.

Verknüpfung bei Wirtschaftsgütern des Sammelpostens: Wird ein WG, das einem Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a zugeordnet ist, in ein anderes BV bzw. SonderBV desselben Stpfl. überführt, so bewirkt dies nach Auffassung der Fin-Verw. im abgebenden BV keine Verminderung des Sammelpostens und stellt folglich im aufnehmenden BV keinen Zugang dar. Begründet wird dies mit der Überlegung, dass der Sammelposten selbst kein WG, sondern eine Rechengröße sei, und es den einzelnen WG des Sammelpostens an einem eigenen Buchwert fehle (R 6.13 Abs. 6 EStR; BMF v. 30.9.2010 – IV C 6 - S 2180/09/10001,

BStBl. I 2010, 755 – Tz. 22, 23; differenzierend KORN in KORN, § 6 Rn. 468.28 [4/2015], die für den seltenen Fall, dass alle WG des Sammelpostens überführt werden, zutreffend dafür plädieren, den Sammelposten fortan mit seinem vorherigen Buchwert im aufnehmenden BV auszuweisen).

Verknüpfung bei immateriellen Wirtschaftsgütern: Nach zutreffender Auffassung der FinVerw. gilt Satz 1 auch für selbstgeschaffene immaterielle WG des AV (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 4), die gem. § 5 Abs. 2 im abgebenden BV nicht aktiviert und folglich auch im aufnehmenden BV nicht auszuweisen sind. Eine Aktivierung im aufnehmenden BV lässt sich auch dann nicht begründen, wenn man die Überführung als Entnahme und anschließende Wiedereinlage begreift. Zwar verdrängt die Einlage (§§ 4 Abs. 1 Satz 8, 6 Abs. 1 Nr. 5) im Grundsatz das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 (vgl. WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 164), allerdings gehen die Bewertungsvorschrift in Satz 1 als speziellere Norm den grundsätzlichen Bewertungsvorschriften über die Einlage (Abs. 1 Nr. 5) vor, so dass das überführte WG mit einem Buchwert von Null anzusetzen wäre, folglich nicht zu aktivieren ist. War hingegen ein immaterielles WG im abgebenden BV zulässigerweise aktiviert, ist der Buchwert im aufnehmenden BV fortzuführen.

Geltung auch für Gewerbesteuer: Die Buchwertverknüpfung gilt gem. § 7 GewStG auch für die GewSt (s. Anm. 1507). Da das abgebende und das aufnehmende BV nicht derselben Einkunftsart angehören müssen (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 5), kann beispielsweise ein WG aus einem Gewerbebetrieb des Stpfl. in einen Betrieb, der nicht der GewSt unterliegt, überführt werden (zB in ein BV eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder das BV bei einer freiberuflichen Sozietät). Ist in diesen Fällen estl. bzw. kstl. die Erfassung der stillen Reserven gewährleistet, so kam es bereits nach der finalen Entnahmelehre des BFH auch für gewstl. Zwecke nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (vgl. BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; H 7.1 (1) GewStH). Da ein allgemeiner Grundsatz im GewStRecht zur Sicherstellung der stl. Erfassung der stillen Reserven nicht besteht, bewirkt die Buchwertüberführung in derlei Fällen eine stfreie GewStEntstrickung (zum steuersystematischen Widerspruch zu § 6b – dort unterbindet der Gesetzgeber gem. § 6b Abs. 4 Satz 2 eine stfreie GewStEntstrickung bereits realisierter stiller Reserven – s. § 6b Anm. 142). Wird ein WG ohne erkennbare betriebliche Gründe in ein nicht gewerbliches BV zum Buchwert überführt, und werden die stillen Reserven zeitnah im aufnehmenden (nicht gewerbesteuerbaren) BV realisiert, so könnte allerdings ein Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO vorliegen (vgl. GRAGERT/WISSBORN, NWB 2012, 972 [975]). Auch bei der Überführung aus einem nichtgewerblichen in ein gewerbliches BV besteht für den Stpfl. kein Wahlrecht, diese zur Vermeidung einer gewstl. Verstrickung gewinnrealisierend vornehmen (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 682; offen gelassen in FG Düss. v. 4.11.2010 – 16 K 4489/08 EG, EFG 2011, 542, rkr.).

Folgebewertung: Die Grundlagen der Bewertung eines nach Satz 1 überführten WG erfahren durch den Vorgang der Überführung keinerlei Veränderung. Daher sind die Wertfortführungsparameter (AfA-Bemessungsgrundlage, AfA-Verfahren, Besitzzeit usw.) zu übernehmen (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 684).

1541–1543 Einstweilen frei.

III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 2

1. Einbeziehung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens

1544

Rechtsgrundverweis: Nach Satz 2 gilt Satz 1 auch bei Überführung zwischen Einzel- und SonderBV desselben Stpfl. bzw. zwischen verschiedenen SonderBV desselben Stpfl. bei verschiedenen Mitunternehmenschaften. Infolge dieses Rechtsgrundverweises gelten die Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Satz 1 in diesen Fällen entsprechend. Vorbehaltlich etwaiger Besonderheiten gilt dies insbesondere für die Begriffe des einzelnen Wirtschaftsguts (s. Anm. 1525), der Überführung (s. Anm. 1526 f.) und des Stpfl. (s. Anm. 1528 ff.) sowie bzgl. der fortbestehenden steuerlichen Verstrickung der stillen Reserven (s. Anm. 1535 ff.).

Gleichstellung von Sonderbetriebsvermögen und Betriebsvermögen: Satz 2 stellt bezüglich der Überführung von WG das SonderBV (zum Begriff s. § 15 Anm. 700 ff.) des Mitunternehmers bei einer Mitunternehmenschaft dem eigenen BV des Stpfl. gleich.

► *Steuersystematische Einordnung:* Die Gleichstellung von eigenem BV und SonderBV des Mitunternehmers ist keineswegs selbstverständlich, da das SonderBV grds. als dem „Gesamtbetriebsvermögen der Mitunternehmenschaft“ zugehörig angesehen wird (stRspr., BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl. II 2009, 371, unter II.2.a mwN; BFH v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880; § 15 Anm. 755), so beispielsweise im Fall der Veräußerung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 (§ 15 Anm. 759; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 407), bei der unentgeltlichen Übertragung (gem. Abs. 3 Satz 2 ist die Zurückbehaltung von WG unschädlich, wenn diese als SonderBV weiterhin „zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmenschaft“ gehören) sowie bei Einbringungen gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG. Obwohl die WG des SonderBV dem betreffenden Mitunternehmer unmittelbar zugeordnet sind, folgt daraus nicht die Annahme eines eigenständigen Betriebs dieses Stpfl. (s. ausführlich Vor §§ 4–7 Anm. 91). Vielmehr hat der Gesetzgeber die bestehende Konkurrenz zwischen dem Subjektsteuerprinzip einerseits und der StRechtssubjektivität der PersGes. bezüglich der Gewinnermittlung andererseits in diesem Fall zugunsten des Subjektsteuerprinzips gelöst (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]).

► *Stellungnahme:* Zwar ist in steuersystematischer Hinsicht der Einschluss der WG des SonderBV als unmittelbare und logische Konsequenz des Subjektsteuerprinzips zu begrüßen, gleichwohl sind die mit der Herauslösung des SonderBV aus dem mitunternehmerischen BV verbundenen Wertungswidersprüche bezüglich der Abgrenzung des Mitunternehmeranteils in den Fällen der Veräußerung, der Einbringung sowie unentgeltlichen Übertragung fragwürdig (zu den materiellen Konsequenzen dieser unterschiedlichen Abgrenzungen vgl. WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 414). Anzumerken ist zudem, dass weitergehende oder gar grundsätzliche Überlegungen zur Besteuerung der PersGes. uE aus Satz 2 nicht abgeleitet werden können. So indiziert die explizite und damit möglicherweise als Ausnahme zu wertende Regelung der Vorrangigkeit des Subjektsteuerprinzips im Fall des Satzes 2 keine gesetzgeberische Bestätigung einer grundsätzlichen strechtl. Verselbständigung der PersGes. (so aber Vor §§ 4–7 Anm. 91); vielmehr ist, wie sich auch aus den Sätzen 3 bis 6 sowie § 6b ableiten

lässt, im Kern von einer gesellschafterbezogenen Sichtweise der PersGes. auszugehen (s. Anm. 1501; ebenso WEHRHEIM/NICKEL, BB 2006, 1361 [1365]).

1545 2. Überführungen iSv. Satz 2

Überführung zwischen BV und SonderBV desselben Stpfl.: Überlässt ein Mitunternehmer aus seinem nebenher bestehenden BV ein WG „seiner“ Mitunternehmerschaft zur Nutzung, so ist die bilanzielle Zuordnung zum SonderBV bei der nutzenden PersGes. vorrangig gegenüber der Zuordnung zum überlassenden BV (s. § 15 Anm. 758). Die Überführung erfolgt gemäß Satz 2 zum Buchwert. Selbiges gilt, wenn bei Wegfall einer solchen Bilanzierungskonkurrenz die verdrängte stl. Zuordnung des WG wieder auflebt oder sich, zB durch die Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes., erstmals eine Bilanzierungskonkurrenz ergibt.

Beispiel 1 (Wegfall des Sonderbetriebsvermögens durch Veräußerung des Mitunternehmeranteils und Rückfall in den Eigenbetrieb): Die XY-KG ist ua. an der ABC-oHG als Mitunternehmerin beteiligt. Sie überlässt der Tochtergesellschaft ein WG ihres Gesellschaftsvermögens zur betrieblichen Nutzung. Zum 31.12.01 veräußert die XY-KG ihre Beteiligung an der Untergesellschaft.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Bis zur Veräußerung ihres Gesellschaftsanteils war die XY-KG Mitunternehmerin der Untergesellschaft. Die Nutzungsüberlassung des WG führte zu notwendigem SonderBV I der XY-KG bei der Untergesellschaft ABC-oHG (s. § 15 Anm. 758). Mit Beendigung der Mitunternehmerstellung infolge der Veräußerung ihres Gesellschaftsanteils entfällt zugleich die (vorrangige) Zuordnung des überlassenen WG zum SonderBV. Der „Rückfall“ des WG in das BV der XY-KG ist gem. Abs. 5 Satz 2 zwingend mit dem Buchwert aus der Sonderbilanz zu bewerten.

Beispiel 2 (Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in den Eigenbetrieb des Mitunternehmers infolge der Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft): Die XY-oHG soll formwechselnd in eine GmbH umgewandelt werden. Die PersGes. betreibt ihr Unternehmen auf einem Betriebsgelände, das im Eigentum ihres Gesellschafters X steht, der mit 80 % beteiligt ist. Die GmbH als Rechtsnachfolgerin der XY-oHG setzt den Pachtvertrag mit X fort.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Das Grundstück gehört bis zum Formwechsel zum notwendigen SonderBV I des X bei der XY-oHG. Mit Umwandlung in eine KapGes. geht die Mitunternehmerstellung des X unter; dieser erlangt als Gegenleistung Gesellschaftsanteile an einer GmbH. Das Gesellschaftsvermögen der PersGes. ist mit dem Gesellschaftsvermögen der KapGes. identisch, da der Formwechsel nur die Änderung des Rechtskleids bedeutet. Das Grundstück bleibt Alleineigentum des X, verliert jedoch seine SonderBV-Eigenschaft. Infolge der personellen und sachlichen Verflechtung zwischen X und der KapGes. ist die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 (s. § 15 Anm. 819). Die Umwandlung der oHG in eine KapGes. bewirkt damit zugleich eine Überführung iSv. Satz 2 des Grundstücks aus dem SonderBV des X bei der PersGes. in das BV des entstehenden Besitzeinzelunternehmens. Die Überführung ist zwingend mit dem Buchwert aus der Sonderbilanz zu bewerten.

Beispiel 3 (Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Eigenbetrieb in das Sonderbetriebsvermögen infolge der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen): A, der ein Einzelunternehmen betreibt, nimmt seine Tochter B unter Gründung der A & B oHG unentgeltlich als Gesellschafterin auf. A betreibt das Einzelunternehmen auf einem ihm gehörenden Grundstück, das er nicht in das Gesellschaftsvermögen einbringt, sondern der A & B-oHG zur Nutzung überlässt.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Nach Auffassung des BFH (BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521; v. 18.9.2013 – X R 42/10, BFH/NV 2013, 2006) ist

der Vorgang in eine Einbringung nach § 24 UmwStG und § 6 Abs. 3 EStG aufzuspalten: Soweit A seinen Betrieb zum Zweck der unentgeltlichen Aufnahme seiner Tochter eingebracht hat, unterfällt dies Abs. 3 Satz 2 iVm. Satz 1; soweit er seinen Betrieb gegen Gewährung eines eigenen Mitunternehmeranteils in die A & B oHG eingebracht hat, ist § 24 UmwStG anwendbar. Da sich der Anwendungsbereich von § 24 UmwStG auch auf die mit der Zurückbehaltung bewirkte Überführung des Grundstücks in das SonderBV des A bei der OHG erstreckt (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 – b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 24.05), gelangt Abs. 5 Satz 2 nicht zur Anwendung. Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 01.47), soll hingegen bei der unentgeltlichen Aufnahme von natürlichen Personen in ein Einzelunternehmen für alle beteiligten Personen Abs. 3 gelten, so dass auch für den Einbringenden eine Anwendung § 24 UmwStG ausscheidet. Bei dieser Sichtweise wäre für das in das SonderBV des Einbringenden überführte WG folglich ein Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 2 gegeben.

Überführung zwischen SonderBV desselben Stpfl. bei verschiedenen Mitunternehmenschaften: Eine Überführung nach Satz 2, 2. Alternative liegt vor, wenn sich aus den allgemeinen Zuordnungsregeln zum SonderBV (s. § 15 Anm. 720) ergibt, dass ein WG, welches bisher im SonderBV des Stpfl. bei der einen Mitunternehmenschaft bilanziert war, fortan seinem SonderBV bei einer anderen Mitunternehmenschaft zuzuordnen ist.

Ausnahmen bei Bruchteilsbetrachtung: Siehe Anm. 1526.

► *Übertragung auf vermögensverwaltende Personengesellschaft und nachfolgende Nutzungsüberlassung an Schwesterpersonengesellschaft:* Überlässt eine vermögensverwaltende PersGes. ein WG unmittelbar nach der Übertragung durch einen ihrer Gesellschafter einer Gewinneinkünfte erzielenden SchwesterPersGes. zur Nutzung und sind die Voraussetzungen einer (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung nicht erfüllt, so folgt aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die anteilige Zurechnung des überlassenen WG zum SonderBV der an beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschafter bei der Gewinneinkünfte erzielenden PersGes.

Beispiel 4 (Übertragung auf vermögensverwaltende Personengesellschaft und Nutzungsüberlassung an Schwesterpersonengesellschaft): Der Einzelgewerbetreibende A überträgt unentgeltlich sein betriebliches Grundstück auf eine Grundstücks-GbR, an der A, seine Ehefrau B und sein Sohn S zu je einem Drittel beteiligt sind. Die Grundstücks-GbR überlässt das Grundstück an die gewerbliche XY-KG, an der A und S als Mitunternehmer beteiligt sind.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Sind die Voraussetzungen einer (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung nicht erfüllt, weil es beispielsweise an der personellen Verflechtung fehlt, so ist das von der GbR überlassene Grundstück anteilig dem SonderBV von A und S bei der XY-KG zuzurechnen (BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93). Mithin liegt hinsichtlich des gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO weiterhin dem A zuzurechnenden Grundstücksteils eine Überführung aus dessen BV in sein SonderBV bei der XY-KG vor, welche gem. Satz 2 zu Buchwerten erfolgt. Bezüglich des Grundstücksteils, der auf B übergeht, liegt eine Entnahme aus dem abgebenden BV des A vor. Sodann schenkt A das anteilige Grundstück der B, die im Zuge der Vermietung an die XY-KG Einkünfte aus VuV erzielt. Der Grundstücksteil, der auf S übergeht, wird bei diesem SonderBV bei der XY-KG. Hier stellt sich die Frage, ob, analog zur Behandlung des auf B übergehenden Grundstücksteils, zunächst eine Entnahme des A mit anschließender Einlage durch S vorliegt, oder ob die Übertragung insoweit nach Satz 3 Nr. 3 zum Buchwert erfolgt. Letzteres wird man zumindest für den Fall annehmen können, dass der Mietvertrag mit der XY-KG über das Grundstück zunächst zwischen A und der XY-KG abgeschlossen wird und die Übertragung des Grundstücks auf die GbR erst im Anschluss daran erfolgt.

► *Überführung aufgrund Wegfalls der Bruchteilsbetrachtung:* Sätze 1 und 2 können auch dann zur Anwendung kommen, wenn ein WG des Gesamthandsvermögens einer vermögensverwaltenden PersGes., das bei einem Gesellschafter aufgrund

der Bruchteilsbetrachtung anteilig zum (Sonder-)BV gehört, aufgrund des Eintritts der PersGes. in die Gewerblichkeit nunmehr stl. BV der entstehenden Mitunternehmerschaft wird (glA STRUNK/KAMPHAUS, BB 2002, 2153 [2157 f.]).

Beispiel 5 (Vermögensverwaltende Personengesellschaft wird gewerblich): An der lediglich vermögensverwaltenden X-GbR sind A, B und C mit je einem Drittel beteiligt. Die X-GbR verwaltet umfangreichen, zum Gesamthandsvermögen gehörenden Grundbesitz. Ein Grundstück überlässt sie der gewerblich tätigen Y-oHG zur Nutzung, an der B und C zu jeweils 50 % beteiligt sind. Aufgrund von Grundstücksverkäufen begründet die X-GbR ab 1.1.10 einen gewerblichen Grundstückshandel.

Ertragsteuerliche Beurteilung: Die X-GbR ist, soweit eine personelle Verflechtung mit der Y-oHG nicht besteht, bis zum 31.12.09 eine vermögensverwaltende PersGes. und hat daher kein BV. Gleichwohl ist das an die Y oHG überlassene Grundstück bis zum 31.12.09 insoweit SonderBV von B und C bei der Y-oHG, als es ihnen anteilig zuzurechnen ist. Ab 1.1.10 handelt es sich bei der X-GbR um eine zumindest teilweise gewerblich tätige PersGes., die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Das zum Gesamthandsvermögen der X-GbR gehörende, an die Y-oHG vermietete Grundstück zählt daher nunmehr aufgrund der vom BFH im Bereich der SchwesterPersGes. praktizierten Subsidiaritätstheorie vollumfänglich zum stl. Gesamthandsvermögen der X-GbR (vgl. BFH v. 30.10.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307). Es gilt daher als nach den Sätzen 1 und 2 aus dem jeweiligen SonderBV von B und C in das BV der PersGes. überführt. Eine Anwendung der Sätze 3 bis 6 (Übertragung aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen) scheidet aus, da kein Rechtsträgerwechsel und damit keine Übertragung des WG iSv. Satz 3 stattgefunden hat. Im Übrigen wäre es auch sachlich nicht zu rechtfertigen, in diesem Fall die Sperrfrist-Regelung des Satzes 4 und die Missbrauchsklauseln in den Sätzen 5 und 6 anzuwenden.

Körperschaften iSd. KStG: Auch eine Körperschaft, die als Mitunternehmerin an einer PersGes. beteiligt ist, kann über SonderBV verfügen, wenn sie ein ihr gehörendes WG der Mitunternehmerschaft widmet (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282). Überführungen iSv. Satz 2 sind daher bei derartigen Körperschaften möglich (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 2; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.4 [5/2015]; aA offenbar HOFFMANN in LBP, § 6 Rn. 1159 [11/2013]).

Mitunternehmerschaften: Ist eine PersGes. selbst Mitunternehmerin bei einer anderen Mitunternehmerschaft (sog. doppelstöckige PersGes.), kann ihr im Rahmen dieser Mitunternehmerschaft selbst SonderBV zuzurechnen sein. Die Überführung von WG aus dem stl. Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft in dieses SonderBV oder umgekehrt ist ein Anwendungsfall von Satz 2 (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 2; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 489.4 [5/2015]; s. auch § 15 Anm. 635).

1546 3. Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven

Die grundsätzlichen Ausführungen zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven bei Überführungen i.S.v. Satz 1 (s. Anm. 1535 ff.) gelten bei Überführungen unter Einschluss des SonderBV entsprechend. Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei der Überführung eines WG aus dem inländ. BV in das SonderBV desselben Stpfl. bei einer ausländ. PersGes. nach unveränderter Auffassung der Finanzverwaltung der Fremdvergleichspreis anzusetzen sein soll (BMF v. 24.12.99 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.6.4; krit. FISCHER, FS Vogel, 2000, 963 [980]). Diese Sichtweise der FinVerw. vermag indes nicht zu überzeugen, da uE das inländ. Besteuerungsrecht für die bis zum Zeitpunkt der Überführung des WG entstandenen stillen Reserven auch dann fortbesteht, wenn das SonderBV abkommensrechtl. dem Ausland zuzuordnen ist

(differenzierend LEVEDAG in U. PRINZ, *Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht*, 2013, Rn. 11.121; HEURUNG/BRESGEN, *GmbHR* 2014, 187 [193 f.]).

4. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung

1547

Der Rechtsgrundverweis auf Satz 1 bewirkt, dass die Rechtsfolgen der Zielnorm in den Fällen des Satzes 2 entsprechend eintreten. Das überführte WG ist folglich mit dem BW anzusetzen. Insoweit kann auf die Kommentierung zu Satz 1 verwiesen werden; s. hierzu Anm. 1540.

Einstweilen frei.

1548–1549

IV. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 3

1. Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1 bis 3

a) Übertragung eines Wirtschaftsguts

1550

Begriff des Wirtschaftsguts: Siehe Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 560 ff.

Mehrere Wirtschaftsgüter, Sachgesamtheiten: Zwar erfasst Abs. 5 Satz 3 dem Wortlaut nach lediglich die Übertragung eines einzelnen WG, gleichwohl ist unstreitig, dass dies die gleichzeitige Übertragung mehrerer WG einschließt (vgl. BÖHME/FORSTER, *BB* 2003, 1979 [1983]). Dies gilt auch für eine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil), soweit für dessen Übertragung nicht die diesbezüglichen Spezialnormen (Abs. 3 bei unentgeltlicher Übertragung, § 16 Abs. 3 Satz 2 bei Realteilung, s. § 16 Anm. 542, oder § 24 *UmwStG* bei Einbringung) zur Anwendung kommen, so zB im Fall der Sachwertabfindung mit Teilbetrieb (vgl. DIETEL, *DStR* 2011, 1493; *BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002*, *BStBl. I* 2011, 1279 – *Tz. 6 iVm. Tz. 12*).

100 %iger Anteil an einer Kapitalgesellschaft: Nach Auffassung des BFH stellt eine im BV gehaltene 100 %ige Beteiligung an einer *KapGes.* entgegen der Auffassung der *FinVerw.* (*BMF v. 25.3.1998 – IV B 7 - S 1978-21/98/IV B 2 - S 1909-33/98*, *BStBl. I* 1998, 268) keinen Teilbetrieb iSd. § 24 *UmwStG* 1995 dar (*BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06*, *BStBl. II* 2009, 464), so dass eine Einbringung einer derartigen Beteiligung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmenschaft in den Anwendungsbereich des Abs. 5 fielen. Die *FinVerw.* hält dagegen für Einbringungen nach dem Inkrafttreten des *SEStEG* an ihrer Auffassung fest (*BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005*, *BStBl. I* 2009, 671) und hat eine gesetzliche Klarstellung angekündigt (s. auch *BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001*, *BStBl. I* 2011, 1134 – *Tz. 24.02*).

Verbindlichkeiten als (negative) Wirtschaftsgüter: Sowohl *Rspr.* (*BFH v. 11.9.1991 – XI R 32–33/89*, *BFH/NV* 1992, 168; v. 10.12.1991 – *VIII R 69/86*, *BStBl. II* 1992, 385; v. 29.10.1997 – *II R 75/94*, *BFH/NV* 1998, 285; v. 25.1.2000 – *VIII R 55/97*, *BStBl. II* 2000, 458; v. 11.12.2001 – *VIII R 58/98*, *BStBl. II* 2002, 420), *FinVerw.* (etwa *BMF v. 15.6.2000 – IV C 4 - S 2221-86/00*, *BStBl. I* 2000, 1118) als auch das Schrifttum (vgl. HEINICKE in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 4 Rn. 102; GROH, *DB* 2002, 1904 [1907]; BÖHME/FORSTER, *BB* 2003, 1979 [1983]; SCHULZE ZUR WIESCHE, *DB* 2004, 1388 [1390]; differenzierend s. Vor §§ 4–7 Anm. 118) verwenden den Begriff des WG ebenso für Verbindlich-

keiten und bezeichnen diese als negative WG. Da Satz 3 dem Wortlaut nach nicht zwischen positiven und negativen WG unterscheidet, stellt die isolierte Übertragung einer Verbindlichkeit zwischen dem (Sonder-)BV des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft einen Anwendungsfall von Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 dar (ebenso SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004, 1388 [1390]; aA wohl FORST, EStB 2004, 217 [218]).

Beispiel (Übernahme einer Fremdwährungsverbindlichkeit aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers): X ist Gesellschafter der X-oHG. Die Gesellschaft hat eine auf US-Dollar lautende Verbindlichkeit am Zugangstag zutreffend mit 100 000 € bewertet. Zum 1.10.01 beläuft sich der Teilwert der Verbindlichkeit in Folge eines gesunkenen Dollarkurses nur noch auf 80 000 €; der mögliche Kursgewinn iHv. 20 000 € ist nach Abs. 1 Nr. 3 stl. unberücksichtigt zu lassen (s. Anm. 697), so dass insoweit stille Reserven bestehen. X übernimmt die Verbindlichkeit gegen eine Erhöhung seines Kapitalkontos um 80 000 €.

Da die übernommene Verbindlichkeit in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erhöhung seines Gesellschaftsanteils steht, hat X diese in seinem notwendigen SonderBV II bei der X-oHG auszuweisen. Gemäß Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 iVm. Satz 1 erfolgt die Übertragung zum Buchwert. X bewertet die Verbindlichkeit folglich mit 100 000 €; in der Gesamthandsbilanz bucht die Gesellschaft die Verbindlichkeit iHv. 100 000 € gegen eine Erhöhung des Kapitalkontos des X (80 000 €) sowie der gesamthänderisch gebundenen Rücklage bzw. der Kapitalkonten aller Gesellschafter (20 000 €) erfolgsneutral aus.

Gegebenenfalls bewirkt jedoch die im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit die (anteilige) Entgeltlichkeit des Vorgangs; s. Anm. 1554.

Übertragung eines WG ist der Lebensvorgang, der den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zwischen den beteiligten Rechtsträgern, mithin einen Rechtsträgerwechsel bewirkt. Zivilrechtlich kann der Vorgang ein Kauf, ein Tausch oder eine Schenkung sein. Mit dem Begriff der Übertragung sind sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Geschäfte gemeint. Der Begriff der Übertragung steht dabei im Gegensatz zum Begriff der Überführung nach den Sätzen 1 und 2, der den Wechsel der strechtl. Zuordnung zwischen verschiedenen BV grds. ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums betrifft (s. Anm. 1526).

Zeitpunkt der Übertragung bestimmt sich nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (s. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 11).

1551 b) Wirtschaftsgut des Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers

Mitunternehmer kann eine natürliche Person (§ 1), ein kstplf. Subjekt gem. § 1 KStG (zB KapGes.) oder eine andere Mitunternehmerschaft (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) sein, die im Regelungsbereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 als Mitunternehmer zu qualifizieren ist (s. § 15 Anm. 300 ff.). Zur Begründung der Mitunternehmerstellung s. Anm. 1501.

Mittelbare Mitunternehmerstellung iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 reicht aus (s. Anm. 1571).

Zum Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gehören alle WG, die sich im BV eines Betriebs des Mitunternehmers befinden, den dieser außerhalb der Mitunternehmerschaft unterhält. Das übertragene WG muss vor der Übertragung diesem BV angehören bzw. im Zuge der Übertragung in dieses BV gelangen. Betriebsvermögen in diesem Sinne kann (1) das Einzelunternehmen einer natürlichen Person, (2) der Betrieb einer Körperschaft, oder (3), im Fall einer

doppelstöckigen PersGes. iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, das mitunternehmerische BV der beteiligten Mitunternehmerschaft (Obergesellschaft) sein. Dabei spielt es keine Rolle, welcher Gewinneinkunftsart das BV angehört (Gewerbebetrieb, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Betrieb, welcher der selbständigen Arbeit dient). Ebenso ist die Gewinnermittlungsart unerheblich (s. Abs. 7 sowie Anm. 5 für das erwerbende BV). Zudem differenziert Satz 3 weder danach, ob das WG zum notwendigen oder gewillkürten BV, noch danach, ob es zum AV oder UV gehört. Unerheblich ist zudem, ob das WG in funktionaler und/oder quantitativer Hinsicht als wesentliche Betriebsgrundlage des abgebenden BV qualifiziert (s. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 10).

Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens: Zum Begriff s. § 15 Anm. 700 ff. Satz 3 Nr. 2, 3 gilt unabhängig davon, ob das übertragene WG zum notwendigen oder gewillkürten SonderBV gehört. Unerheblich ist auch, ob es sich um SonderBV I oder II handelt.

Schwesterpersonengesellschaften: Anteile des Mitunternehmers am mitunternehmerischen Vermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (Schwester-PersGes.) sind nicht als BV des Mitunternehmers iSv. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zu qualifizieren; s. aber zur Anwendung von Satz 1 Anm. 1531. Zur Übertragung aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen einer Schwester-PersGes. s. Anm. 1602.

c) Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft

1552

Der Begriff der Mitunternehmerschaft ist weder in Abs. 5 Satz 3 noch an anderer Stelle im EStG definiert. Zu den einzelnen Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft s. § 15 Anm. 370 ff. Mitunternehmerschaft ist danach die estl. Einheit, der ein BV zuzurechnen ist, an dem die Mitunternehmer gemeinschaftliche Initiative entwickeln und gemeinschaftliches Risiko tragen. Zur Begründung der Mitunternehmerschaft s. Anm. 1501.

► *Art der Gewinneinkünfte unerheblich:* Für die Anwendung von Abs. 5 ist es unerheblich, ob die Mitunternehmerschaft einen Gewerbebetrieb unterhält (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Abs. 2), einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt (§ 13 Abs. 1, 7 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1) oder einen Betrieb zum Gegenstand hat, welcher der selbständigen Arbeit dient (§ 18 Abs. 1, 4 Satz 2 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1).

► *Gewerbliche Prägung reicht aus:* Eine Mitunternehmerschaft ist ebenfalls die vermögensverwaltend tätige PersGes. in der Rechtsform einer gewerblich geprägten Gesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2, die in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt.

Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft: Dass Abs. 5 Satz 3 die Begriffe Gesamthandsvermögen und Mitunternehmerschaft miteinander verknüpft, führt zu unstimmen Ergebnissen, da der Begriff des Gesamthandsvermögens einerseits nicht mit dem stl. BV-Begriff übereinstimmt und zudem nicht bei jeder Mitunternehmerschaft Gesamthandsvermögen besteht.

► *Gesamthandsvermögen* ist ein zivilrechtlicher Begriff, der das Vermögen einer Gesamthandsgemeinschaft bezeichnet. Das gesamthänderisch gebundene Vermögen ist durch die gemeinschaftliche Berechtigung der Gesellschafter an den jeweiligen WG gekennzeichnet (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 39 AO Rn. 81 [6/2012]). Eine Übertragung aus bzw. in das Gesamthandsvermögen

iSv. Abs. 5 Satz 3 liegt jedoch nur vor, wenn das WG bei der Mitunternehmerschaft auch zu deren BV zählt.

Beispiel: Mitunternehmer A überträgt eine Immobilie aus seinem BV in das Gesamthandsvermögen; unmittelbar danach wird ihm diese dauerhaft unentgeltlich zur privaten Nutzung überlassen. Zwar stellt das WG Gesamthandsvermögen, im Ergebnis jedoch kein BV der Gesellschaft dar (BFH v. 6.6.1973 – I R 194/71, BStBl. II 1973, 705).

► *Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen:* Dem Wortlaut nach sind von Abs. 5 Satz 3 nur diejenigen Mitunternehmerschaften betroffen, die über Gesamthandsvermögen verfügen. Nach hM wird Satz 3 jedoch zu Recht auf Gesellschaften ohne Gesamthandsvermögen entsprechend angewendet, etwa die atypisch stille Gesellschaft oder eine mitunternehmerisch tätige Bruchteilsgemeinschaft (s. § 15 Anm. 391 ff., 411). Diese Mitunternehmerschaften haben zwar kein Gesamthandsvermögen, verfügen jedoch über ein stl. den Mitunternehmern gemeinschaftlich zuzurechnendes Vermögen, so dass eine entsprechende Anwendung von Satz 3 gerechtfertigt ist (glA REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 381; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 691; LIPP, NWB 2014, 1725 [1732]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [743]; WENDT, FR 2002, 53 [58]; REISS, BB 2000, 1965 [1966]; ebenso BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 9; OFD Erfurt v. 23.10.2003 – S 2241 A-08-L 221, FR 2003, 1299, unter 3.2.1; aA BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555 f.]; differenzierend HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [133]).

d) Unentgeltliche Übertragung

1553 aa) Begriff

Unentgeltlichkeit bedeutet, dass vom Übertragungsempfänger keine Gegenleistung erbracht wird. Eine Gegenleistung kann in Sachen oder Rechten, nach hM insbes. auch in Gesellschaftsrechten bestehen. Folgt man dieser Auffassung (s. aber Anm. 1501), ist die Übertragung zwischen dem (Sonder-)BV des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten deshalb nicht unentgeltlich, sondern vielmehr als tauschähnlicher Vorgang zu beurteilen, welcher jedoch aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung in Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 ebenfalls zu Buchwerten erfolgt. Zur Notwendigkeit der Abgrenzung s. Anm. 1558.

Nach herrschender Meinung (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 695; STRAHL, StbJb. 2000/01, 155 [172 f.]; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [558]; BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, zur Übertragung aus dem PV; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 14) ist von Unentgeltlichkeit auszugehen, wenn die Gutschrift ausschließlich auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto (krit. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 382) oder auf Kapitalkonten einzelner Gesellschafter erfolgt, welche keine Gesellschaftsrechte ausweisen und auch nicht als Darlehenskonto zu qualifizieren sind (s. ausführlich Anm. 1559). Zwar erhöhe sich auch bei der Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto für den Übertragenden der betragsmäßige Anteil am Liquidationserlös, was auf eine Gewährung von Gesellschaftsrechten schließen lassen könnte, jedoch erscheine es wegen der gesamthänderischen Bindung des Rücklagenbetrags (vgl. CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153 [1157]) vertretbar, insoweit die Gewährung individualisierter Gesellschaftsrechte zu verneinen (krit. REISS, DB 2005, 358 [359 ff.]; VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 [1785]).

Stellungnahme: Im Fall einer Buchung auf dem gesamthänderischen Rücklagekonto liegt eine unentgeltliche Übertragung uE nur insoweit vor, als sich hierdurch die Vermögensposition des Einbringenden verschlechtert. Die vollständige Qualifikation als unentgeltlich geht insoweit fehl, als sich der Mitunternehmer bei einer Übertragung ins Gesamthandsvermögen nicht entreichert, sondern einen (zumindest anteiligen) Gegenwert in Form einer Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens erlangt, insoweit also Gesellschaftsrechte erhält.

Gesplittete Buchung: Siehe Anm. 1560.

Abgrenzung zur Gewährung von Gesellschaftsrechten: Siehe Anm. 1558 ff.

bb) Übernahme einer Verbindlichkeit als Entgelt

1554

Steht die Übernahme der Verbindlichkeit im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG, so ist fraglich, ob insoweit ein entgeltlicher Vorgang gegeben ist.

Nettobetrachtung: Bei der sog. Nettobetrachtung werden übernommene Verbindlichkeiten nur als unselbständiger Bestandteil des Übertragungsgeschäfts angesehen, woraufhin lediglich ein ggf. gezahltes sonstiges Entgelt, nicht aber die zu übernehmende Verbindlichkeit als Gegenleistung zu werten ist. Diese für die Übertragung von Sachgesamtheiten (Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile) sowie bei der Teilung von Gesamthandsvermögen (zB im Wege der Realteilung) anerkannte Sichtweise (vgl. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420) wird im Schrifttum mitunter auch für Übertragungen iSd. Abs. 5 Satz 3 für zutreffend erachtet: Sowohl die wörtliche Auslegung als auch der Sinn und Zweck der Regelung, Umstrukturierungen bei PersGes. steuerneutral zu ermöglichen, rechtfertige es, die im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit nicht als Entgelt zu beurteilen, mit der Folge, dass sowohl das positive WG als auch die Verbindlichkeit als negatives WG jeweils zum Buchwert zu übertragen wäre (vgl. MÄRKLE, StbJb. 1995/96, 75 [100 ff.]; GROH, DB 2002, 1904 [1907]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [745]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004, 1388; BÖHME/FORSTER, BB 2003, 1979 [1983 f.]). Für die Nettomethode spreche zudem, dass anstelle der Übernahme der Verbindlichkeit der entsprechende Betrag im Wege der Einlage bzw. Entnahme transferiert und sodann zur Tilgung der Verbindlichkeit verwendet werden könne (vgl. GROH, DB 2002, 1904 [1907]) sowie der Umstand, dass Verbindlichkeit und positives WG ggf. zusammenhängen (so ROSSER, FR 2002, 309 [316 f.]).

Bruttobetrachtung: Demgegenüber ist nach der Bruttobetrachtung die im Zusammenhang mit der Übertragung eines einzelnen positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit stets als (ggf. anteiliges) sonstiges Entgelt anzusehen.

BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836, unter II.2.a; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880, unter II.1.a; BMF v. 12.10.1994, BB 1994, 2318; BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583 – Tz. 5a; BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367 – Tz. 5; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 15; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 (557 f.); WENDT, FR 2002, 53 (62); KEMPERMANN, FR 2002, 521; im Ergebnis auch KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 696.

Folglich ist die Verbindlichkeit nicht als Bestandteil des übertragenen Vermögens, sondern vielmehr als selbständiger Bestandteil der Gegenleistung zu beurteilen. Die Übernahme der Verbindlichkeit führt bei dieser Sichtweise zu Aufwendungen des Erwerbers, die er tätigt, um die Verfügungsmöglichkeit über das

gleichzeitig übertragene positive WG zu erlangen, und führt folglich bei ihm zu AK. In gleicher Höhe erwächst dem Veräußerer ein als Gegenleistung zu wertender Vermögensvorteil, indem er von einer Verbindlichkeit befreit wird (vgl. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420). Entspricht die übernommene Verbindlichkeit dem Teilwert des übertragenen WG, bewirkt die Bruttobetrachtung eine vollständige Realisierung der stillen Reserven.

Stellungnahme: Der Bruttobetrachtung ist uE zu folgen. Zwar erfasst Abs. 5 Satz 3 grds. sowohl die Übertragung positiver als auch negativer WG; dies kann allerdings nur dann gelten, wenn die jeweiligen Übertragungen isoliert erfolgen. Schließlich übernimmt der Empfänger des positiven WG die Verbindlichkeit regelmäßig deswegen, weil der Übertragende ihm das betreffende WG insoweit eben gerade nicht gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten bzw. unentgeltlich, sondern vielmehr gegen Erlangung eines entsprechenden Vermögensvorteils (Befreiung von der Verbindlichkeit) übertragen will. Dementsprechend ist auf Seiten des Empfängers keine Bereicherung erfolgt, sondern dieser hat insoweit das unter fremden Dritten übliche Entgelt zur Erlangung des positiven WG aufgewendet. Eine in Zusammenhang stehende Übertragung von positivem WG und Verbindlichkeit jeweils zum Buchwert ist mithin nicht zulässig (ebenso KÜHN, GStB 2001, 361). Etwaige den tatsächlichen Sachverhalt verschleiende Umweggestaltungen durch Vornahme von Einlagen bzw. Entnahmen sind gem. § 42 AO nicht anzuerkennen (vgl. OSTERMAYER/RIEDEL, BB 2003, 1305 [1306 f.]; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 376), da anderenfalls entgeltliche Übertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, welche als solche nicht unter Abs. 5 Satz 3 fallen, beliebig in dessen Anwendungsbereich verlagert werden könnten. Allerdings erscheint in dem Sonderfall, dass die ursprüngliche Sachgesamtheit, mithin der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil, beim Übertragenden nicht mehr fortbesteht, die Anwendung der Nettobetrachtung gerechtfertigt, so für den Fall der Übertragung einzelner WG und Verbindlichkeiten NIEHUS (FR 2010, 1 [6]), sowie für den Fall der Übertragung der Sachgesamtheit selbst, wenn dies einen Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3 darstellt, zB Sachwertabfindung unter Zuweisung eines Teilbetriebs DIETEL (DStR 2011, 1493 [1495]).

1555 cc) Teilentgeltliche Übertragungen

Einheitstheorie, strenge oder modifizierte Trennungstheorie: Entgeltliche Übertragungen sind nicht nur solche gegen ein angemessenes Entgelt, sondern auch solche gegen ein überhöhtes oder zu geringes Entgelt. Im letztgenannten Fall spricht man von Teilentgeltlichkeit. Dabei ist es umstritten, ob bzw. in welchem Ausmaß hierbei stille Reserven aufgedeckt werden. Mit der strengen Trennungstheorie, der modifizierten Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts und der Einheitstheorie haben sich dabei drei Lösungsansätze herausgebildet (vgl. NIEHUS/WILKE, FR 2005, 1012; zur grundsätzlichen Abgrenzung von Trennungs- und Einheitstheorie s. nur MÄRKLE, JbFfSt. 1982/83, 309 [315 f.]):

► *Strenge Trennungstheorie:* Nach der „reinen“ oder „strengen“ Trennungstheorie ist ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Bestandteil zu zerlegen. Dabei bemisst sich der Umfang der Entgeltlichkeit nach dem Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert des übertragenen WG. Der Buchwert wird sodann, dem Verhältnis entgeltlich/unentgeltlich entsprechend, dem entgeltlichen bzw. dem unentgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet. Durch diese Zuordnung des Buchwerts zu dem jewei-

ligen Teil des Rechtsgeschäfts ergibt sich stets eine anteilige Realisierung der stillen Reserven. Kennzeichen der strengen Trennungstheorie ist es mithin, dass die Trennung in die Bereiche entgeltlich/unentgeltlich nicht nur für das zugrundeliegende Rechtsgeschäft erfolgt, sondern sich auch auf die anteilige Zuordnung des Buchwerts zum entgeltlichen und unentgeltlichen Teil des Rechtsgeschäfts erstreckt.

Beispiel 1: A, Gesellschafter der AB-oHG, überträgt aus seinem BV ein Grundstück (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 500 T €) gegen ein Entgelt von 100 T € auf die AB-oHG. Nach der Trennungstheorie ist der Vorgang zu 1/5 (= Entgelt/Verkehrswert) entgeltlich und zu 4/5 unentgeltlich erfolgt. Dem Entgelt von 100 T € ist der auf den entgeltlichen Teil entfallende Anteil des Buchwerts (1/5 von 100 T € = 20 T €) gegenüberzustellen, was eine Gewinnrealisierung von 80 T € (= 1/5 der stillen Reserven) bewirkt.

► *Modifizierte Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts:* Im Unterschied zur strengen Trennungstheorie erfolgt bei der modifizierten Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts zwar zunächst die Aufspaltung in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung, der Buchwert soll jedoch insgesamt dem entgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet werden, so dass eine Gewinnrealisierung nur eintritt, wenn, und auch nur in dem Ausmaß, in dem der Kaufpreis den gesamten Buchwert übersteigt.

Beispiel 2: Wendet man auf Beispiel 1 die modifizierte Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts an, so ergibt sich Folgendes: Zwar ist, wie zuvor, die Übertragung zu 1/5 als entgeltlich und zu 4/5 als unentgeltlich zu beurteilen, allerdings wird bezüglich der Gewinnermittlung der gesamte Buchwert dem entgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet, woraufhin im vorliegenden Fall keine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt, da das geleistete Entgelt dem Buchwert entspricht.

► *Einheitstheorie:* Die Einheitstheorie verneint die nach der Trennungstheorie gedachte Aufteilung des Übertragungsvorgangs und stellt dem Kaufpreis den Buchwert des gesamten WG gegenüber. Zu einer Aufdeckung stiller Reserven kommt es folglich nur insoweit, als der Kaufpreis den (vollen) Buchwert übersteigt; in diesem Fall ist eine voll entgeltliche Übertragung anzunehmen. Überschreitet der Kaufpreis den Buchwert hingegen nicht, liegt eine voll unentgeltliche Übertragung vor.

Beispiel 3: Wendet man auf Beispiel 1 die Einheitstheorie an, so ergibt sich Folgendes: Da der Kaufpreis den Buchwert nicht übersteigt, ist die Übertragung einheitlich als unentgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen. Da das geleistete Entgelt dem Buchwert entspricht, werden keine stillen Reserven aufgedeckt.

Rechtsprechung: Eine einheitliche höchstrichterliche Rspr. zur Frage der zutreffenden Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen von EinzelWG existiert bisher nicht. Einigkeit herrscht wohl lediglich dahingehend, dass die Einheitstheorie bei der Übertragung von EinzelWG anders als bei der Übertragung von Sachgesamtheiten keine Anwendung findet. Während sich bei Übertragung von WG des PV die strenge Trennungstheorie weitgehend durchgesetzt hat (vgl. § 17 Anm. 80 sowie § 23 Anm. 236), ist die Rspr. bezüglich teilentgeltlicher Übertragungen im Anwendungsbereich von Abs. 5 noch nicht als gefestigt anzusehen.

► *IV. Senat votiert für modifizierte Trennungstheorie:* Bereits zur Rechtslage vor Inkrafttreten von Abs. 5 hatte der IV. Senat entschieden, dass ein nicht über den (gesamten) Buchwert hinausgehendes Entgelt grds. nicht zur Entstehung eines Veräußerungsgewinns führen kann (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229, unter 3.b). An dieser Auffassung hält der IV. Senat auch bei Geltung der Rechtslage in den Jahren 1999/2000 fest (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08,

BFH/NV 2012, 1536); der IV. Senat folgt hier also im Ergebnis der modifizierten Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts. Gleichwohl führte im unterschiedenen Fall auch der unentgeltliche Teil der Übertragung zur Aufdeckung der stillen Reserven, da Abs. 5 Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002 den Ansatz des Teilwerts vorsah. Die Frage, welche Version der Trennungstheorie zur Anwendung kommt, war hier also von untergeordneter Bedeutung; vgl. KEMPERMANN, FR 2012, 1155. Mit Urteil BFH v. 19.9.2012 (IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880) hat der IV. Senat schließlich in einem Fall der teilentgeltlichen Übertragung aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen derselben Gesellschaft zur aktuellen Rechtslage ebenfalls für die modifizierte Trennungstheorie votiert. Dieses Urteil ist insofern bemerkenswert, als der BFH in dieser Konstellation die Regelung des Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 lediglich für deklaratorisch erachtet, weil es hier ohnehin an der Erfüllung eines Realisationstatbestands mangle; insbes. sei wegen der Übertragung innerhalb derselben Mitunternehmerschaft der Tatbestand der Entnahme nicht verwirklicht (vgl. Anm. 1571). Zwar ist aus dem Urteil nicht zu erkennen, inwieweit die Frage nach dem Vorliegen eines Realisationstatbestands bezüglich des unentgeltlichen Teils sich auf die Beantwortung der Frage nach der zutreffenden Version der Trennungstheorie ausgewirkt hat; gleichwohl hat der IV. Senat ausdrücklich offen gelassen, ob er auch im Fall der Erfüllung eines Entnahmetatbestands die modifizierte Trennungstheorie anzuwenden beabsichtigt. Trotz dieser Einschränkung ist nach allen Verlautbarungen von Vertretern des IV. Senats uE davon auszugehen, dass der IV Senat auch in anderen Fallgestaltungen des Abs. 5 Satz 3 die modifizierte Trennungstheorie für zutreffend erachtet. Eine kurzfristige Klärung hätte diesbezüglich das Verfahren IV R 44/13 bringen können, indes wird man hier Geduld brauchen, handelt es sich doch um eine teilentgeltliche Übertragung auf eine SchwesterPersGes., für welche die Anwendbarkeit von Abs. 5 aufgrund des Vorlagebeschlusses des BFH v. 10.4.2013 (I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) zunächst durch das BVerfG zu klären ist (dortiges Az.: 2 BvL 8/13; s. hierzu ausführlich Anm. 1531).

► *Hauptsachenentscheidungen anderer BFH-Senate* zur Anwendung der Trennungstheorie auf teilentgeltliche Übertragungen im Zusammenhang mit Abs. 5 Satz 3 sind bisher nicht ergangen, und eine eindeutige Tendenz für oder gegen die Auffassung des IV. Senats ist bisher nicht erkennbar. Während der I. Senat in einem noch anhängigen Fall, in dem die Anwendung von Abs. 5 wegen der Übertragung auf eine SchwesterPersGes. strittig ist (vgl. hierzu ausführlich Anm. 1531), jedenfalls bezüglich der Aufteilung des Rechtsgeschäfts die modifizierte Trennungstheorie unter Hinweis auf die Rspr. des IV. Senats für geboten hält (BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, unter B.II.2), neigt der X. Senat in einem Fall der Übertragung vom EinzelBV in das Gesamthandsvermögen, in dem er das BMF zum Verfahrensbeitritt aufgefordert hat, eher zur strengen Trennungstheorie (BFH v. 19.3.2014 – X R 28/12, BFH/NV 2014, 1271). Da keiner der vom IV. Senat entschiedenen Fälle diesem Verfahren in hinreichendem Maße vergleichbar ist, steht zu befürchten, dass selbst wenn der X. Senat zum Ergebnis käme, dass die strenge Trennungstheorie anzuwenden ist, der GrS mangels Divergenz nicht angerufen und damit für die Praxis weiterhin keine Rechtssicherheit eintreten würde (in diesem Sinne auch STRAHL, FR 2014, 763 [764]). Dies gilt insbes., wenn der X. Senat die Übertragung als vollentgeltlich einstufen sollte, weil die Einbringende alleinige Gesellschafterin der aufnehmenden PersGes. wurde und daher der Wert der ihr gewährten Gesellschaftsrechte auch für den Fall, dass das ihr eingeräumte Kapitalkonto und die

zusätzlich gewährten sonstigen Entgelte den Verkehrswert des übertragenen WG nicht erreichen, dem Wert des übertragenen WG entspricht.

► *Finanzgerichtliche Entscheidungen:* Bezüglich einer teilentgeltlichen Übertragung aus dem SonderBV in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft hat das FG Münster zugunsten der strengen Trennungstheorie entschieden (FG Münster v. 28.3.2001 – 8 K 5523/97 F, EFG 2001, 877, rkr.).

► *Strenge Trennungstheorie bei Mischentgelt:* Im Fall eines vollentgeltlichen Rechtsgeschäfts, bei der die insgesamt dem Verkehrswert des übertragenen WG entsprechende Gegenleistung teilweise aus Gesellschaftsrechten und teilweise aus sonstigem Entgelt besteht, hat der VIII. Senat zugunsten einer Aufteilung des Buchwerts entschieden, da hier die unterschiedlichen Realisationsgrundsätze (Buchwertfortführung bei der Gewährung von Gesellschaftsrechten und Aufdeckung stiller Reserven bei sonstigem Entgelt) gleichberechtigt nebeneinander stünden und daher im Wege der Aufspaltung des Übertragungsvorgangs miteinander zu kombinieren seien (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420). In diesem Urteil wurde aber ausdrücklich offen gelassen, ob in diesem Sinne auch bei teilentgeltlichen Vorgängen zu verfahren ist.

Auffassung der Finanzverwaltung: Die FinVerw. folgt bislang der strengen Trennungstheorie und stellt dem Teilentgelt nur den anteiligen Buchwert gegenüber, so dass im Ergebnis der dem anteiligen Entgelt entsprechende Teil der stillen Reserven aufzudecken ist. Der dem unentgeltlichen Teil des Vorgangs zuzuordnende Teil des Buchwerts ist nach Abs. 5 Satz 3 fortzuführen (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 15). Auf die Urteile des IV. Senats zur modifizierten Trennungstheorie (BFH v. 21.6.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; v. 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880) hat die FinVerw. mit einem vorläufigen Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164). Im Ergebnis soll die Entscheidung des X. Senats im Verfahren X R 28/12 abgewartet werden; bis zum Ergebnis dieses BFH-Verfahrens ruhen entsprechende Einsprüche.

Schrifttum: Im Schrifttum werden alle drei Varianten vertreten, wobei es kaum verwundert, dass Vertreter der FinVerw. eher zur strengen Trennungstheorie neigen, während Autoren aus dem IV. Senat und insbes. aus dem Kreis der steuerberatenden Berufe eher die modifizierte Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts vertreten, ermöglicht Letztere doch eine steuerneutrale Übertragung bei Gewährung sonstiger Entgelte bis zur Höhe des Buchwerts.

► *Befürworter der modifizierten Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts* führen zur Begründung ihrer Auffassung an, dass diese unmittelbar der Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 entspreche, für eine Aufteilung des Buchwerts keine gesetzliche Anordnung existiere, sich das übertragene WG als kleinste Einheit der Gewinnermittlung nicht aufspalten ließe und eine Besteuerung von Gewinnen im Fall von den Buchwert nicht übersteigenden sonstigen Entgelten das Leistungsfähigkeitsprinzip verletze. Die modifizierte Trennungstheorie vertreten insbes.

REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 376a; WENDT, DB 2013, 834 (837 ff.); WENDT, FR 2002, 53 (62); WENDT, EStB 2002, 137 (138 f.); STRAHL, FR 2013, 322 (323 ff.); DEMUTH, EStB 2014, 373 (376); LEVEDAG, GmbHR 2013, 673 (679); STEIN/STEIN, FR 2013, 156 (157 f.); LEY, KÖSDI 2009, 16678 (16686); wohl auch KEMPERMANN, FR 2012, 1155 und STRAHL, FR 2014, 763 (764 f.); für eine erneute Modifizierung der modifizierten Trennungstheorie U. FÖRSTER, DB 2013, 2047 (2051).

► *Befürworter der strengen Trennungstheorie* sehen ihre Auffassung insbes. durch den Wortlaut des Abs. 5 Satz 3 gestützt, wonach der Buchwert anzusetzen ist, „soweit“ die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Dies führe zwangsläufig zu einer Aufteilung des Übertragungsvorgangs und infolgedessen auch zu einer Aufteilung der stl. Werte einschließlich des Buchwerts, nicht dagegen zu einer Aufspaltung des übertragenen WG. Zudem ließe sich auch aus § 4 Abs. 4 folgern, dass dem sonstigen Teilentgelt der Buchwert als Erwerbsaufwand nur zum Teil gegenübergestellt werden kann, weil die durch den Buchwert repräsentierten Aufwendungen nur insoweit betrieblich veranlasst seien. Die strenge Trennungstheorie befürworteten insbes.

KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 697; HEUERMANN, DB 2013, 1328; DORNHEIM, FR 2014, 869 (872 ff.); MITSCHKE, FR 2013, 648 (648 ff.); MITSCHKE, FR 2013, 314 (315 ff.); MITSCHKE, FR 2012, 1156 (1157 f.); NIEHUS/WILKE, FR 2005, 1012 (1014 f.); KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2000, 1129 (1132); KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 (726); VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 (1786); VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 (1520); BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1185); BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 (558); BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, Ubg 2010, 767 (776).

► *Befürworter der Einbeitstheorie* finden sich bezüglich der Übertragung von EinzelWG nur vereinzelt. In diesem Sinne votieren

DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 (1715); KORN, KÖSDI 2002, 13272 (13276 f.); GECK, ZEV 2002, 41 (43); GROH, DB 2003, 1403 (1403 f.); wohl auch U. PRINZ/HÜTTIG, DB 2012, 2597 (2598 ff.).

Stellungnahme: Zu folgen ist uE der strengen Trennungstheorie.

► *Modifizierte Trennungstheorie widersprüchlich:* Die Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts verstrickt sich in den Widerspruch, zunächst eine Aufteilung des Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen, sodann jedoch den Buchwert des WG vollständig dem entgeltlichen Teil zuzuordnen (vgl. BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [558]; RÖHNER, StB 2003, 202 [204]). Eine Rechtfertigung für diese inkonsistente Anwendung des Trennungsgedankens ist nicht erkennbar (glA KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 697).

▷ *Legung stiller Reserven bei Teilentgelt unter Buchwert:* Die Willkürlichkeit der Zuordnung des gesamten Buchwerts zum entgeltlichen Teil der Übertragung wird insbes. deutlich in Fällen, in denen das Teilentgelt den Buchwert unterschreitet (vgl. U. FÖRSTER, DB 2013, 2047, [2051]). Hier würde die uneingeschränkte Anwendung der modifizierten Trennungstheorie bezüglich des entgeltlichen Teils der Übertragung zu einem Verlust führen; der unentgeltliche Teil würde bei Anwendung des Abs. 5 Satz 3 keine weiteren Auswirkungen haben, da der gesamte Buchwert bereits im Zuge des entgeltlichen Teils „verbraucht“ wäre. Im Ergebnis würden die stillen Reserven im übertragenen WG sogar noch erhöht, da der Erwerber lediglich in Höhe des Teilentgelts AK aufwendet.

Beispiel 4: Beträgt in Beispiel 1 das Entgelt nur 50 T €, ist der Vorgang nach der Trennungstheorie zu 1/10 (= Entgelt/Verkehrswert) entgeltlich und zu 9/10 unentgeltlich erfolgt. Würde dem Entgelt von 50 T € nach der modifizierten Trennungstheorie der gesamte Buchwert von 100 T € gegenübergestellt, ergäbe sich ein Verlust – 50 T €. Beim Erwerber wären als AK das Teilentgelt von 50 T € zu aktivieren; für den unentgeltlichen Teil bliebe kein Buchwert übrig. Die stillen Reserven im übertragenen WG betragen demnach beim Erwerbenden 450 T € (Verkehrswert 500 T € abzgl. Buchwert 50 T €).

Zwar wird das Überspringen stiller Reserven auf andere Mitunternehmer in den Fällen des Abs. 5 Satz 3 vom Gesetzgeber grds. zugelassen (s. Anm. 1501); eine willkürliche Legung zusätzlicher stiller Reserven ist aber vom Regelungszweck der Norm nicht umfasst. Die modifizierte Trennungstheorie führt daher zu nicht vertretbaren Ergebnissen, wenn das Teilentgelt den Buchwert des übertragenen WG unterschreitet (vgl. DORNHEIM, FR 2014, 869 [873]).

- ▷ *Erneute Abwandlung der modifizierten Trennungstheorie unplausibel:* Die willkürliche Legung stiller Reserven ließe sich durch eine weitere Modifizierung der modifizierten Trennungstheorie vermeiden, wonach der Buchwert dem entgeltlichen Teil der Übertragung lediglich bis zur Höhe des Teilentgelts zugeordnet würde (vgl. U. FÖRSTER, DB 2013, 2047 [2051]; ähnlich LEVEDAG, GmbHR 2013, 673 [679]; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 376a). Folge wäre, dass das Ergebnis des entgeltlichen Teils bei den Buchwert unterschreitendem Teilentgelt immer Null wäre; der verbleibende, das Teilentgelt übersteigende Teil des Buchwerts würde dem unentgeltlichen Teil zugeordnet und vom Erwerber nach Abs. 5 Satz 3 fortgeführt.

Beispiel 5: Beträgt in Beispiel 1 das Entgelt 50 T €, erfolgt der Vorgang nach der modifizierten Trennungstheorie zu 1/10 (= Entgelt/Verkehrswert) entgeltlich und zu 9/10 unentgeltlich erfolgt. Wird dem Entgelt von 50 T € der Buchwert in eben dieser Höhe zugeordnet, ergibt sich ein Ergebnis von 0 €. Beim Erwerber ist das Teilentgelt von 50 T € sowie der verbleibende Buchwert von 50 T € zu aktivieren. Eine Erhöhung der stillen Reserven erfolgt nicht. Vielmehr entsprechen die stillen Reserven beim Übertragungsempfänger denen, die bereits beim Übertragenden vorhanden waren.

Abgesehen davon, dass diese Vorgehensweise mit dem zentralen Argument der Befürworter der „modifizierten“ Trennungstheorie, dass sich nämlich das übertragene WG und daraus folgend auch der Buchwert desselben gar nicht aufteilen ließe, nicht vereinbaren lässt (vgl. DORNHEIM, FR 2014, 896 [873]), ist nicht plausibel, warum die bloße Höhe des Buchwerts im Vergleich zum Teilentgelt dafür ausschlaggebend sein soll, ob und ggf. in welcher Weise selbiger aufzuteilen ist. Es ist uE bei Anwendung der Trennungstheorie vielmehr sachgerecht und folgerichtig, das für die Aufteilung des Rechtsgeschäfts herangezogene Verhältnis (Teilentgelt im Verhältnis zum Verkehrswert) auch für die Aufteilung des Buchwerts zu verwenden (vgl. DORNHEIM, FR 2014, 869 [873 f.]).

Nach aA (vgl. WENDT, DB 2013, 834 [835]; WENDT, StbJb. 2014/15, 3 [28]; WITWER, HLBS-Report 2014, 124 [125 f.]) bedürfe es einer Modifizierung der modifizierten Trennungstheorie indes nicht, um zu den in Beispiel 5 dargestellten Ergebnissen zu gelangen: Vielmehr werde bei einer Übertragung des WG unterhalb des Buchwerts die dadurch bewirkte Minderung des Betriebsvermögens durch die Hinzurechnung einer Entnahme ausgeglichen, welche, „soweit“ unentgeltlich übertragen wird, mit dem Buchwert zu bewerten sei. Im Ergebnis sei eine Entnahme in Höhe des Betrags, um den das Entgelt den Buchwert unterschreitet, hinzuzurechnen. Dem kann insoweit gefolgt werden, als Übertragungen im Kontext des Abs. 5 Satz 3 durchaus als Entnahmen und Einlagen verstanden werden können, deren Bewertung durch Abs. 5 Satz 3 auf den Buchwert reduziert wird. Unklar bleibt allerdings, warum hier die Entnahme lediglich mit dem Differenzbetrag zwischen Buchwert und niedrigerem Entgelt bewertet werden soll. UE wäre vielmehr, soweit das WG unentgeltlich übertragen wird und folglich insoweit als entnommen anzusehen ist, diese Entnahme mit dem anteiligen Buchwert des betreffenden

WG zu bewerten, woraufhin sich allerdings ein Ergebnis entsprechend der strengen Trennungstheorie einstellen würde.

- ▷ *Ungleichbehandlung gegenüber vollentgeltlichen Übertragungen gegen Mischentgelt:* Bei vollentgeltlichen Übertragungen gegen ein Entgelt, dass sowohl aus Gesellschaftsrechten als auch aus sonstigen Entgeltsbestandteilen besteht, ist nach der bisher weitgehend unwidersprochen gebliebenen Rspr. des BFH eine Aufteilung des Buchwerts nach dem Verhältnis der Entgeltsanteile geboten (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; s. Anm. 1565). Würde der Buchwert im Fall eines Teilentgelts dagegen nach der modifizierten Trennungstheorie vollumfänglich dem entgeltlichen Teil zugeordnet, ergäben sich kaum vertretbare Wertungswidersprüche.

Beispiel 6: Wird das WG in Beispiel 1 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wert von 350 T € und gegen ein sonstiges Entgelt von 150 T €, also gegen ein dem Wert des WG entsprechendes Mischentgelt übertragen, ergäbe sich nach der Rspr. des VIII. Senats bezüglich des gegen das sonstige Entgelt erfolgten Teils der Übertragung (sonstiges Entgelt / Verkehrswert = 30 %) ein Gewinn iHv. 120 T € (= 150 T € sonstiges Entgelt abzgl. 30 % des Buchwerts). Der auf die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten entfallende Teil des Buchwerts iHv. 70 T € (= 70 % von 100 T €) wäre nach Abs. 5 Satz 3 fortzuführen. Würde die Höhe des sonstigen Entgelts dagegen bei unveränderter Gewährung von Gesellschaftsrechten nur 149 T € betragen, erfolgt die Übertragung nicht vollentgeltlich, sondern lediglich teilentgeltlich, und zugleich gegen ein Mischentgelt. Insofern, als dieses Mischentgelt in einem sonstigen Entgelt besteht, ergäbe sich bei Anwendung der modifizierten Trennungstheorie ein Gewinn von nur 49 T € (= 149 T € sonstiges Entgelt abzgl. des gesamten Buchwerts). Eine Verminderung des Entgelts um 1 T € würde mithin eine Verminderung des Gewinns um 71 T € bewirken. Im Fall der strengen Trennungstheorie würden dagegen dem Teilentgelt 149/500 des Buchwerts gegenübergestellt, während 351/500 des Buchwerts nach Abs. 5 Satz 3 fortgeführt würden (zu 350/500 Übertragung wegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, zu 1/500 wegen Unentgeltlichkeit; beides wird von Abs. 5 erfasst). Der Verzicht auf 1/150 des sonstigen Entgelts führt daher in diesem Fall auch nur zu einer Verminderung des Gewinns um 1/150.

- ▶ *Einheitstheorie missbrauchsanfällig:* Zwar vermeidet die Einheitstheorie den Vorwurf einer willkürlichen Aufteilung des Buchwerts, da sie ohnehin von einem einheitlichen Rechtsgeschäft ausgeht und insoweit folgerichtig den gesamten Buchwert dem geleisteten Entgelt gegenüberstellt, gleichwohl vermag sie aus zweierlei Gründen im Bereich der Übertragung von EinzelWG bei Mitunternehmenschaften nicht zu überzeugen: So folgt aus der Überlegung, es liege ein voll entgeltliches Rechtsgeschäft immer dann vor, wenn das Entgelt den Buchwert übersteigt, dass bei Vereinbarung eines über dem Buchwert, jedoch unter dem Teilwert des WG befindlichen Entgelts stille Reserven beliebig zwischen den Mitunternehmern verlagert werden könnten (relativierend KEMPERMANN, FR 2012, 1155). In diesen Fällen wäre der Einheitstheorie zufolge stets von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, welches als solches nicht von Abs. 5 erfasst würde (zur vergleichbaren Problematik bei Abs. 4 vgl. Anm. 1412); folglich würde auch eine zeitnahe Realisierung der stillen Reserven durch die Übertragungsempfänger nicht zum rückwirkenden Teilwertansatz nach Abs. 5 Satz 4 führen können.

Beispiel 7: A und B sind Gesellschafter der AB-oHG. A veräußert aus seinem SonderBV ein Grundstück (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 500 T €) gegen ein Entgelt von 101 T € an B, der das Grundstück wie zuvor A der AB oHG zur Nutzung überlässt. B veräußert das Grundstück zwei Jahre später für 500 T € an einen Dritten.

Nach der Einheitstheorie erfolgt die Übertragung vollentgeltlich, da der Kaufpreis den Buchwert übersteigt. A erzielt danach durch die Veräußerung an B einen Veräußerungsgewinn von 1 T €, B aktiviert das Grundstück in seiner Sonderbilanz mit AK

iHv. 101 T €. Im Zuge der anschließenden Veräußerung versteuert B die stillen Reserven iHv. 399 T €.

Bei Geltung der strengen Trennungstheorie dagegen wird das Grundstück nur zu 101/500 entgeltlich übertragen; zu 399/500 liegt eine unentgeltliche Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 vor, die zunächst zur Buchwertfortführung zwingt. Aufgrund der Veräußerung durch B innerhalb der sog. Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 ist das Grundstück jedoch nun rückwirkend auch insoweit, als es unentgeltlich übertragen wurde, mit dem Teilwert anzusetzen. Die auf den unentgeltlich übertragenen Teil entfallenden stillen Reserven (= 399/500 der stillen Reserven) sind dabei nicht etwa von B, sondern nachträglich von A im Jahr der Übertragung zu versteuern (vgl. Anm. 1631).

Der gesetzliche Missbrauchsverdacht, dass im Falle einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist die vorherige Buchwertübertragung eine missbräuchliche interpersonelle Verlagerung stiller Reserven darstelle, würde, ob nun gerechtfertigt oder nicht, im Fall der Einheitstheorie ins Leere laufen. Eine Nichtanwendbarkeit des Abs. 5 in den vorbezeichneten Fällen vermag daher aufgrund des hierdurch bewirkten Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip (s. Anm. 1501) nicht zu überzeugen. Zudem entspricht die aus der Einheitstheorie folgende Annahme, die Übertragung erfolge unentgeltlich, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt, nicht dem Lebenssachverhalt: Offenkundig ist die Übertragung eben gerade nicht in vollem Umfang unentgeltlich erfolgt, hat doch der Übertragungsempfänger zumindest teilweise eine Gegenleistung erbracht. Die „reine“ Trennungstheorie vermeidet die vorgenannten Nachteile: So erstreckt sie den Trennungsgedanken folgerichtig auch auf die Zuordnung des Buchwerts und wirkt einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven insoweit entgegen, als es durch die Übertragung unmittelbar zur Aufdeckung anteiliger stiller Reserven kommt und zudem eine Anwendbarkeit von Abs. 5 Sätze 4 bis 6 bezüglich des unentgeltlichen Teils der Übertragung gewährleistet ist. Zudem verschafft nur die Trennungstheorie der Tatsache, dass in dem zu würdigenden Rechtsvorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine schenkweise Übertragung liegt, auch strechtl. zutreffend Geltung (ebenso RÖHNER, StB 2003, 202 [206]) und vermag damit eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Besteuerung zu bewirken (zutreffend FG Münster v. 28.3.2001 – 8 K 5523/97 F, EFG 2001, 877, rkr.). Dem kann nicht entgegengehalten werden, die Trennungstheorie führe zur Besteuerung tatsächlich nicht erzielter fingierter Gewinne, da eine Gewinnrealisierung nur vorliege, wenn das Entgelt den (gesamten) Buchwert übersteigt (so aber KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13276 f.]); vielmehr basiert die Einheitstheorie auf der Fiktion eines einheitlichen Rechtsgeschäfts, welches, zumindest bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, realiter nicht gegeben ist.

► „Strenge“ *Trennungstheorie systemgerecht*: Im Ergebnis erlaubt es nur die sog. strenge Trennungstheorie, einerseits dem Rechtsgedanken des Abs. 5 Satz 3, die Buchwertfortführung insoweit zu gewährleisten, als die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt, gerecht zu werden und andererseits missbräuchliche Gestaltungen und Wertungswidersprüche gegenüber vollentgeltlichen Übertragungen gegen Mischentgelt zu verhindern. Zudem bietet die strenge Trennungstheorie den Vorteil einer einheitlichen Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen im PV und BV. Auch die hiergegen ins Feld geführten Argumente einer komplexeren Berechnung können angesichts der Notwendigkeit der weiteren Ausdifferenzierung der „modifizierten“ Trennungstheorie bei Teilentgelten, die den Buchwert unterschreiten, nicht überzeugen.

Einstweilen frei.

1556–1557

e) Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten1558 **aa) Notwendigkeit der Abgrenzung**

Die Übertragung von EinzelWG gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten in das bzw. aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft stellt nach Auffassung des BFH v. 15.7.1976 (I R 17/74, BStBl. II 1976, 748) einen tauschähnlichen und damit im Grundsatz entgeltlichen Vorgang dar (s. zur Kritik hieran aber Anm. 1501). Die Bewertung erfolgt jedoch nicht nach den allgemein für den Tausch geltenden Regeln unter Aufdeckung der stillen Reserven, sondern, wie im Fall der unentgeltlichen Übertragung, zum Buchwert nach Satz 3 Nr. 1 oder 2, der gem. Abs. 6 Satz 4 insoweit *lex specialis* gegenüber Abs. 6 darstellt. Wegen der unterschiedlichen Rechtsfolgen ist die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten daher insbes. von anderen (regulären) Formen entgeltlicher Übertragungen abzugrenzen. Eine Abgrenzung gegenüber unentgeltlichen Übertragungen erscheint auf den ersten Blick ohne Bedeutung, weil in beiden Fällen eine Buchwertübertragung stattfindet (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1404]). Zu beachten ist jedoch, dass in den Fällen des rückwirkenden Ansatzes zum Teilwert nach Abs. 5 Satz 4 der sich hierbei ergebende Gewinn des Übertragenden, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, nur insoweit nach § 6b begünstigt sein kann, als die Übertragung entgeltlich erfolgte, nicht dagegen bei unentgeltlicher Übertragung (vgl. OFD Frankfurt v. 14.4.2008 – S 2139 A-2-St 210, BB 2008, 1784; JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6b Rn. 32; s. auch Anm. 1631), und nach dem BMF-Schreiben zur Realteilung (BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242-6/06, BStBl. I 2006, 228) bewirkt eine im Anschluss an eine steuerneutrale Realteilung erfolgende Übertragung gem. Abs. 5 Satz 3 nur dann eine Sperrfristverletzung iSv. § 16 Abs. 3 Satz 3, wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt (vgl. RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489 [497]).

1559 **bb) Begriff der Gesellschaftsrechte**

Zivilrecht: Unter den Gesellschaftsrechten im zivilrechtl. Sinne ist allgemein der Gesellschaftsanteil im Ganzen zu verstehen, der „als der Inbegriff der mitglied-schaftlichen Rechte die gesamte Beteiligung des Gesellschafters“ umfasst (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 47 III). Im Einzelnen handelt es sich vor allem um Vermögensrechte (Gewinnbezugs- und -entnahmerechte, Beteiligung am Liquidationserlös) sowie sonstige Teilhaberechte (Stimm-, Kontroll- und Informationsrechte).

Gesellschaftsrechte iSv. Satz 3 Nr. 1 und 2: Der Begriff der Gesellschaftsrechte ist gesetzlich nicht geregelt. Eine inhaltliche Abgrenzung gestaltet sich schwierig, weil eine Legaldefinition dieses Begriffs auch an anderer Stelle nicht existiert. Die Auffassungen in der Literatur zu diesem Problemkreis sind uneinheitlich. Übereinstimmung herrscht wohl insoweit, als nicht die Änderung jedweder Gesellschaftsrechte im Sinne des Zivilrechts zu einer Anwendung von Satz 3 Nr. 1 und 2 führt, sondern diese zumindest über Einsichts-, Kontroll- oder Widerspruchsrechte hinausgehen müssen.

Stimm- und/oder Gewinnbezugsrechte: Von einer Änderung von Gesellschaftsrechten ist jedenfalls dann auszugehen, wenn sich infolge der Übertragung des WG die Stimm- und/oder Gewinnbezugsrechte des Gesellschafters in der Mitunternehmerschaft verändern (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [59]; zweifelnd FN-IDW Beilage 5/2004, Rn. 78).

Kapitalkonten I und II: In der kautelarjuristischen Praxis wird der sog. Kapitalanteil des Gesellschafters über die im HGB vorgesehene Bedeutung (Maßstab zur Verteilung von Vorausdividenden, für Entnahmen und zur Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens) hinaus häufig auch zum Maßstab für Stimmrechte und Gewinnbeteiligung und spiegelt sich im sog. Kapitalkonto I des Gesellschafters (festes Kapitalkonto) wider, während Ergebnisanteile, Entnahmen und Einlagen auf variablen Kapitalkonten (sog. Kapitalkonten II) gebucht werden. Hier bewirkt eine Erfassung auf dem Kapitalkonto I des Mitunternehmers grds. eine Veränderung der Gesellschaftsrechte. Strittig ist dagegen die Behandlung in den Fällen, in denen ein variables Kapitalkonto angesprochen wird.

► *Nach Auffassung der Finanzverwaltung* reicht es für eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus, dass eine Erfassung auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters erfolgt, das für seine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen maßgebend ist (so bereits BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241-231/77, BStBl. I 1978, 8 – Tz. 24; vgl. auch BMF v. 29.3.2000 – IV C 2 - S 2178-4/00, BStBl. I 2000, 462, dort allerdings für den Fall der Einbringung aus dem PV; für den hier interessierenden Fall der Einbringung aus dem BV kann aber nichts anderes gelten). Dies sei insbes. dann der Fall, wenn auf diesem Konto auch Verluste gebucht werden. Danach ließe sich, soweit die Gutschrift auf individuellen Kapitalkonten des Einbringenden erfolgt, eine Gewährung von Gesellschaftsrechten nur bei der Erfassung auf einem Darlehenskonto (dann läge aber ohnehin ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor), nicht aber bei Buchung auf dem Kapitalkonto II vermeiden (BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713; ähnlich CREZELIUS, DB 2004, 397 [400 f.]; zur Abgrenzung des Kapitalkontos II s. auch BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36). Nach Auffassung der FinVerw. ergeben sich die folgenden Zuordnungsregeln (in Anlehnung an NEU/STAMM, DStR 2005, 141 [148]; vgl. zur Klassifikation unterschiedlicher Kapitalkonten und zur Abgrenzung von Eigenkapital bzw. Fremdkapital auch BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; WÄLZHOLZ, DStR 2011, 1815 [1816 f.]; KAHLE, DStZ 2010, 720):

Angesprochenes Kapitalkonto		Art der Gegenleistung	Steuerliche Behandlung als
Bezeichnung	gilt stl. als		
Kapitalkonto I	Eigenkapital	Gesellschaftsrechte	Tauschähnlicher Vorgang
Kapitalkonto II mit Verlustverbuchung	Eigenkapital	Gesellschaftsrechte	Tauschähnlicher Vorgang
Kapitalkonto II ohne Verlustverbuchung	Fremdkapital	Forderungsrecht	Entgeltlicher Vorgang

► *Auffassung im Schrifttum:* Im Schrifttum wird überwiegend die Auffassung vertreten, dass eine Erfassung auf dem Kapitalkonto II des Gesellschafters zur Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten nicht ausreicht, da dieses regelmäßig weder einen prozentualen Anteil am Gesamthandsvermögen noch zusätzliche Stimmrechte verschaffe, vgl.

VAN LISHAUT, DB 2000, 1785 (1786); DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1713 (1716); KEMPER/KONOLD, DStR 2000, 2119 (2121); HERRMANN/NEUFANG, BB 2000, 2599 (2602); MITSCH/GRÜTER, Inf. 2000, 651 (652); aA ROSER, FR 2002, 309 (312); REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 382.

► *Stellungnahme:* Mit der FinVerw. ist davon auszugehen, dass ein variables Kapitalkonto, auf welchem keine Verlustbuchungen erfolgen, keine Gesellschaftsrechte vermittelt, sondern vielmehr als Forderungskonto anzusehen ist. Steht

das variable Kapitalkonto hingegen für Verlustbuchungen zur Verfügung, so reicht es uE mangels einer hinreichend konkreten Benennung der relevanten Gesellschaftsrechte in Satz 3 Nr. 1, 2 bereits aus, wenn sich aufgrund der Übertragung des WG der betragsmäßige Anteil des Gesellschafters am Liquidationserlös verändert. Dies ist regelmäßig in Höhe des auf dem betreffenden Kapitalkonto tatsächlich gebuchten Betrags der Fall. Die Übertragung erfolgt infolgedessen (lediglich) unentgeltlich, soweit die Veränderung des Kapitalkontos II hinter dem Teilwert des übertragenen WG zurückbleibt. Etwas anderes kann allerdings gelten, wenn das Kapitalkonto II nach der gesellschaftsvertraglichen Abrede im Fall des Ausscheidens oder der Liquidation nicht unmittelbar zu einem Auszahlungsanspruch des Gesellschafters führt (vgl. WÄLZ HOLZ, DStR 2011, 1861 [1864 f.]).

Beispiel 1 (Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II in Höhe des Teilwerts und Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz): X betreibt neben seiner Stellung als zu 2/3 beteiligter Mitunternehmer der X-oHG ein gewerbliches Einzelunternehmen. X überträgt ein WG seines Einzelunternehmens (Buchwert 10000 €, Teilwert 25000 €) auf die X-oHG gegen Gutschrift iHv. 25000 € auf dem Kapitalkonto II und Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert für das WG iHv. 15000 €.

Die Übertragung des WG erfolgt zu 100 % gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, denn der Anspruch des X auf Teilhabe am Liquidationserlös der X-oHG ist aufgrund der Übertragung des WG um 25000 € gestiegen: X hat im Falle der Liquidation einen Anspruch auf Auskehrung seines Kapitalanteils, zu dem auch das Kapitalkonto II gehört. Die negative Ergänzungsbilanz vermindert seinen Liquidationsanspruch nicht, sondern bewirkt lediglich, dass X die im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden stillen Reserven des WG allein versteuern muss.

Beispiel 2 (Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II in Höhe des Buchwerts): Wie im vorhergehenden Beispiel, jedoch begnügt sich X mit einer Gutschrift auf dem Kapitalkonto II iHv. 10000 €. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht aufgestellt.

Der Anspruch am Liquidationserlös der X-oHG steigt für X aufgrund der Übertragung des WG nicht um 25000 €, sondern unmittelbar lediglich um 10000 €. Die Übertragung des WG erfolgt daher lediglich zu 40 % (= 10000/25000) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass X zusätzlich zum Anspruch auf Auskehrung des Kapitalkontos II (10000 €) an den im Zuge der Liquidation aufgedeckten stillen Reserven im Verhältnis der Gewinnverteilung (hier: 2/3 von 15000 € = 10000 €) beteiligt ist. Der ursprüngliche Verzicht auf die Gutschrift der stillen Reserven führt zu einer insoweit unentgeltlichen Übertragung des WG, an der X, ähnlich wie bei einer Gutschrift auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto, nur im Umfang seiner Beteiligungsquote partizipiert.

1560 cc) Gesamthänderisch gebundene Rücklage

Als besonders streitanfällig hat sich die Erfassung auf einem gesamthänderisch gebundenen, keinem Gesellschafter unmittelbar zuzurechnenden Rücklagenkonto erwiesen (zur Frage, ob ein solches gesamthänderisch gebundenes Konto auch gesellschafterspezifisch zugeordnet werden kann, vgl. WÄLZ HOLZ, DStR 2011, 1861).

Vorherige Auffassung der Finanzverwaltung: Nach der zu Einbringungen aus dem PV vertretenen, hier gleichwohl ebenfalls einschlägigen Auffassung qualifizierte die FinVerw., da sich aufgrund der durch die Übertragung des WG eintretenden Erhöhung des Gesellschaftsvermögens weder die Stimm- noch die Gewinnbezugsrechte des Einbringenden erhöhen und auch der Auseinanderset-

zungsanspruch nicht um den (gesamten) Wert des eingebrachten WG ansteigt, diesen Vorgang zunächst als insgesamt unentgeltlich (vgl. BMF v. 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190). Erfolgte die Buchung teilweise auf einem Kapitalkonto I oder II und teilweise auf einem Rücklagenkonto, war das Rechtsgeschäft aufzuteilen: Insoweit, als Kapitalkonten angesprochen wurden, lag eine Gewährung von Gesellschaftsrechten vor; im Übrigen erfolgte die Übertragung unentgeltlich.

BFH zu gesplitteter Buchung: Übertragungen können jedoch auch dann in vollem Umfang als gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu qualifizieren sein, wenn die Buchung nicht nur auf einem Kapitalkonto des Einbringenden, sondern zT auch auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto erfolgt (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617). Insbesondere bei Bestehen stiller Reserven im bisherigen BV und/oder bereits gebildeten gesamthänderischen Rücklagen wird der Einbringende zur Erbringung einer wertmäßig höheren Einlage verpflichtet werden, als es der Gutschrift auf den ihm persönlich zuzurechnenden Kapitalkonten entspricht. Dieser Teil des Werts des übertragenen WG wird hierbei regelmäßig in einer gesamthänderischen Rücklage gebucht werden, ist aber nach der mit der Gesellschaft getroffenen Vereinbarung Bestandteil der vom einbringenden Gesellschafter im Austausch gegen die Verschaffung (bzw. Erhöhung) der Gesellschaftsrechte geschuldeten Übertragung. Ob der Differenzbetrag bei der empfangenden Gesellschaft auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto oder auf einem Kapitalkonto des Einbringenden gebucht wird, ist deshalb für den insgesamt entgeltlichen Charakter der Einbringung nicht entscheidend (vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464). Die FinVerw. hat sich dieser Rechtsauffassung angeschlossen und behandelt Fälle, in denen sowohl auf einem Kapitalkonto als auch einem Rücklagenkonto gebucht wird, nunmehr grds. als vollentgeltlich (vgl. BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713; BFH v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 16).

Buchhalterische Behandlung kein hinreichendes Merkmal: Die Frage, ob und in welchem Umfang im Gegenzug für die Übertragung Gesellschaftsrechte gewährt werden, kann uE nicht lediglich aufgrund der buchhalterischen Darstellung entschieden werden (überzeugend REISS, DB 2005, 358 [361]). Sieht man einmal von den grundsätzlichen Erwägungen, die bereits von Anfang an gegen die Annahme eines tauschähnlichen Vorgangs sprechen (s. Anm. 1501) ab, so kann die Antwort nur durch einen Vergleich der Vermögensposition des Gesellschafters vor und nach der Übertragung gefunden werden: Nur wenn sich seine Vermögensposition infolge der Übertragung verändert hat, kann eine (ggf. teilweise) unentgeltliche Übertragung vorliegen. Dies hängt aber mitnichten von der buchhalterischen Abbildung, sondern vielmehr davon ab, ob der Einbringende (trotz oder uU sogar wegen der ggf. gesplitteten Buchung) Gesellschaftsrechte erhält, die dem gesamten Wert des hingegebenen WG entsprechen. Denkbar wäre zB, dass die teilweise Buchung auf einem Rücklagenkonto nicht wegen des Bestehens stiller Reserven oder eines zuvor bereits gebildeten Rücklagenkontos erfolgt, sondern vielmehr insoweit ein Bereicherungswille gegenüber den übrigen Gesellschaftern besteht.

Ausschließliche Buchung auf gesamthänderischer Rücklage führt nach Auffassung der FinVerw. zur Unentgeltlichkeit (vgl. BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, unter II.b; ebenso WACKER, HFR 2008, 692; aA REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 382). Je nach Fallkonstellation kann uE allerdings auch eine ausschließliche Gewährung von Gesellschafts-

rechten vorliegen (aA BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, Ubg 2010, 767 [769]; LEY, KÖSDI 2009, 16678 [16683 f.]; WENDT, FR 2008, 916, der bei Buchung auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto grds. eine vollständig entgeltliche Übertragung annimmt).

Einbringung in Ein-Mann-GmbH & Co. KG: Überträgt der vermögensmäßig zu 100 % beteiligte Kommanditist und Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH ein WG auf die GmbH & Co. KG, so ist fraglich, ob dies gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen kann, ist doch der Einbringende vor und nach der Einbringung in gleichem Umfang an der Gesellschaft beteiligt. Gleichwohl soll nach Auffassung der FinVerw. auch in diesem Fall – je nach buchhalterischer Behandlung – ein tauschähnlicher oder ein unentgeltlicher Vorgang vorliegen können (BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, unter II.2.c). Indes ist unklar, anhand welcher Kriterien die Qualifikation dieses Vorgangs als tauschähnlich oder aber als unentgeltlich erfolgen soll; die bloße buchhalterische Behandlung (Buchung auf einem Kapitalkonto des Einbringenden oder auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto) jedenfalls ist infolge der dargelegten BFH-Rspr. hierfür bedeutungslos (so bereits REISS, DB 2005, 358 [361]). Wie aber im Fall der Ein-Mann-GmbH & Co. KG zwischen unentgeltlicher Zuwendung und entgeltlichem Rechtsgeschäft unterschieden werden soll, erscheint in Anbetracht des fehlenden Interessengegensatzes zwischen dem Einbringenden und der PersGes. willkürlich. Gleichwohl sah sich der BFH in einem Verfahren, in dem die Tatsacheninstanz eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten angenommen hatte, nicht veranlasst, dies im Revisionsverfahren in Frage zu stellen (BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BFH/NV 2013, 1855, unter II. 2). Zur Frage, ob in diesem Fall Abs. 5 Satz 4 zum rückwirkenden Teilwertansatz führen kann, vgl. Anm. 1634.

1561 dd) Gesellschaftsrechte bei Anteilsbegründung

Ist der Übertragende zunächst kein Gesellschafter und soll seine Gesellschafterstellung ausschließlich infolge der Übertragung des WG begründet werden, müssen die gewährten Gesellschaftsrechte ausreichen, um eine Mitunternehmerstellung zu begründen (vgl. RÖHNER, *SteuStud.* 2003, 478 [480]; s. im Einzelnen auch SCHLÖSSER/SCHLEY in HARITZ/MENNER, *UmwStG*, 4. Aufl. 2015, § 24 Rn. 64 ff., zu der insoweit identischen Problematik bei Einbringungen nach § 24 *UmwStG*), insbes. Mitunternehmerinitiative ermöglichen und Mitunternehmerisiko vermitteln (s. § 15 Anm. 305 ff.).

1562 ee) Sachwertabfindung in Betriebsvermögen

Die Frage nach der systematischen Einordnung der Sachwertabfindung in das BV, bei welcher ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet und anstatt einer Barabfindung Sachwerte aus dem Gesamthandsvermögen der (ansonsten fortbestehenden) Mitunternehmerschaft erhält, die bei ihm fortan zu einem BV oder SonderBV gehören, wird in der Literatur unterschiedlich beantwortet. Hierbei ist insbes. strittig, ob es sich hierbei um Anwendungsfälle von Abs. 5 Satz 3 handelt oder Realteilungsgrundsätze anzuwenden sind.

Ausscheiden gegen Erhalt von Einzelwirtschaftsgütern: Nach Auffassung der FinVerw. sind im Fall der Sachwertabfindung, bei der einem ausscheidenden Gesellschafter im Gegenzug für den Verlust der Gesellschafterstellung einzelne WG übertragen werden und der Betrieb der PersGes. ohne den Ausgeschiedenen fortbesteht, Realteilungsgrundsätze bereits deshalb nicht anzuwenden, weil die Gesellschaft nicht aufgelöst werde und es an einem Betriebsaufgabevergang

mangele (BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242 – 6/06, BStBl. I 2006, 228; FinMin. Berlin v. 3.2.2012 III B - S 2242-1/2009, DStR 2012, 907).

► *Personengesellschaft wird nicht aufgelöst*: In diesem Fall ist uE angesichts des insoweit unzweifelhaft einschlägigen Wortlauts von Abs. 5 Satz 3 mit der FinVerw. und der hM davon auszugehen, dass Abs. 5 Satz 3 den Realteilungsgrundsätzen vorgeht. Der ausscheidende Gesellschafter erhält im Gegenzug für die Hingabe seiner Gesellschaftsrechte ein oder mehrere WG des Gesamthandsvermögens in sein Eigentum übertragen; insofern handelt es sich um die Übertragung von einzelnen WG gegen Minderung von Gesellschaftsrechten iSv. Abs. 5 Satz 3 (s. § 16 Anm. 542)

GIA WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 536; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 16 Rn. 232; DIETEL, DStR 2011, 1493 (1494), BRANDENBERG, Stbg 2004, 65 (73); aA STRAHL, KÖSDI 2002, 13164 (13171).

► *Ausscheiden aus zweigliedriger Personengesellschaft*: Auch wenn ein Gesellschafter gegen Erhalt von EinzelWG aus einer lediglich zweigliedrigen PersGes. ausscheidet und der verbleibende Gesellschafter den Betrieb im Rahmen eines Einzelunternehmens fortführt, soll nach Auffassung der FinVerw. § 16 Abs. 3 Satz 2 mangels Aufgabe des Betriebs nicht anwendbar sein. Hier entspricht die zivilrechtl. Situation jedoch uE im Ergebnis weitgehend derjenigen im Fall einer Realteilung, da die Gesellschaft mit Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters erlischt und das nach Bedienung des Abfindungsanspruchs verbliebene Vermögen dem letzten Gesellschafter anwächst. Im Ergebnis erhalten die bisherigen Gesellschafter jeweils WG des Gesamthandsvermögens zugewiesen, wie dies auch im Falle einer Realteilung bezüglich des Gesellschaftsvermögens der Fall wäre. Es besteht daher kein Grund, diesen Sachverhalt nicht unter § 16 Abs. 3 Satz 2 zu subsumieren, und zwar auch dann, wenn der einzige verbleibende Gesellschafter den vormalig der PersGes. zuzurechnenden Betrieb als Einzelunternehmen fortführt (vgl. NIEHUS/WILKE, FR 2012, 1093 [1101]; glA FG Köln v. 12.3.2014 – 4 K 1546/10, EFG 2014, 1384, nrkr., Az. BFH IV R 31/14; aA § 16 Anm. 544). Insbesondere bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten würde so die Annahme teilentgeltlicher Übertragungen vermieden; zudem ergäbe sich keine Anwendung der Sperrfrist nach Satz 4.

Ausscheiden gegen Erhalt eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils: Wird auf einen aus einer mehrgliedrigen Gesellschaft Ausscheidenden ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen, ist ebenfalls fraglich, ob dies nach Abs. 5 Satz 3 oder nach Realteilungsgrundsätzen zu Buchwerten erfolgt.

► *Rechtsprechung*: Nach Auffassung des FG Hamburg v. 18.4.2012 (3 K 89/11, EFG 2012, 1744, nrkr., Az. BFH III R 49/13; s. auch § 16 Anm. 542) ist in diesem Fall von einer Teilbetriebsaufgabe auf der Ebene der PersGes. auszugehen, mit der Folge, dass der Vorgang als Realteilung qualifiziert.

► *Die Auffassung der Finanzverwaltung* hierzu ist – zumindest teilweise – unklar. Nach der aktuellen Erläuterung zur Anwendung der Realteilungsgrundsätze (vgl. BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242-6/06, BStBl. I 2006, 228) soll in diesen Fällen § 16 Abs. 3 Satz 2 mangels Betriebsaufgabe auf der Gesellschaftsebene nicht angewendet werden können; vielmehr handele es sich um Fälle der Anteilsveräußerung bzw. -aufgabe; ggf. sei aber die Anwendung von Abs. 3 oder Abs. 5 zu prüfen. Diese Auffassung ist insofern problematisch, als Abs. 3 (von Ausnahmen abgesehen, vgl. NIEHUS/WILKE, FR 2012, 1093 [1101], Fn. 73) mangels Untergeltlichkeit nicht in Frage kommen dürfte (vgl. NIEHUS/WILKE, FR 2012, 1093 [1101] mwN) und es einer Anwendung von Abs. 5 Satz 3 nach der aktuel-

len Erlasslage (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 6, 12) gerade im Wege stünde, wenn die übertragenen WG einen Teilbetrieb bilden: Würde noch im Entwurf des Schreibens Abs. 5 Satz 3 als ggf. auch die für Übertragung von Sachgesamtheiten anwendbar angesehen, findet sich der entsprechende Verweis in der veröffentlichten Endfassung des Schreibens nicht mehr. In Tz. 12 wird lediglich die entsprechende Anwendung von Tz. 6 Satz 1 angeordnet; die Unschädlichkeit des Vorliegens einer Sachgesamtheit findet sich aber in Tz. 6 Satz 2. Im Ergebnis wäre damit ein Ausscheiden gegen Erhalt eines Teilbetriebs nicht steuerneutral möglich. Diese Rechtsfolge wird allerdings selbst von Vertretern der FinVerw. als unbefriedigend angesehen und ist ggf. lediglich einem Redaktionsversehen zuzuschreiben (vgl. BRANDENBERG, Stbg 2012, 145 [154]).

► *Schrifttum:* Auch wenn die Auffassung der FinVerw. bezüglich der Beendigung der Gesellschaft als Tatbestandsvoraussetzung einer Realteilung iSv. § 16 Abs. 3 Satz 2 von einem Teil der Literatur geteilt wird (vgl. WENDT, FS Lang, 2010, 699 [712]), hält die Mehrheit der Autoren in diesem Fall Realteilungsgrundsätze für anwendbar. Im Wesentlichen wird dies damit begründet, dass auf den Fall der Ausbringung von Sachgesamtheiten der Grundgedanke des § 24 UmwStG umgekehrt-analoge Anwendung finden müsse.

Vgl. WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 536, mwN; DIETEL, DStR 2009, 1352; STUHRMANN, DStR 2005, 1355; ROGALL/STANGL, FR 2006, 345; SONNEBORN, DStZ 2001, 579; DIETEL, DStR 2011, 1493 (1494); s. auch § 16 Anm. 542.

► *Stellungnahme:* Der Auffassung, die Realteilungsgrundsätze seien bei der Sachwertabfindung unter Zuweisung eines Teilbetriebs gegenüber Abs. 5 Satz 3 vorrangig anzuwenden, ist uE zuzustimmen. Zwar wird die FinVerw. vermutlich – gegen den Wortlaut ihres eigenen Erlasses – ein Ausscheiden gegen Erhalt eines Teilbetriebs unter Abs. 5 Satz 3 subsumieren (hierfür wohl auch JÄSCHKE, GmbHR 2012, 601 [605 f.]) und grds. steuerneutral belassen. Da im Falle der Zuweisung von Teilbetrieben jedoch die Übernahme von Verbindlichkeiten häufig unvermeidbar ist, wären derartige Vorgänge als anteilig entgeltlich zu qualifizieren und damit regelmäßig nicht bzw. nicht vollständig steuerneutral. Obwohl zweifelhaft ist, ob das Vorliegen einer nur in strechtl. Hinsicht vorliegenden Teilbetriebs- oder Anteilsaufgabe das für den uE zivilrechtl. zu verstehenden Begriff der Realteilung grds. konstitutive Merkmal der Auflösung der Gesellschaft ersetzen kann (vgl. WENDT, FS Lang, 2010, 699 [706]), erscheint die analoge Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 2 in diesen Fällen daher sachgerecht; vgl. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 16 Rn. 233; NIEHUS/WILKE, FR 2012, 1093 [1102 f.]).

1563 ff) Übertragung ohne Änderung quotaler Beteiligungsrechte

Eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten iSv. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 kann auch vorliegen, wenn die Übertragung auf einem Gesellschaftsrechte widerspiegelnden Kapitalkonto erfolgt, ohne dass sich eine Veränderung quotaler Gesellschaftsrechte ergibt. Dies ist zB denkbar bei Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG und dem (Sonder-)BV ihres (vor und nach der Übertragung zu 100 % beteiligten) Gesellschafters oder in Fällen, in denen alle Mitunternehmer WG entsprechend ihrer bisherigen Beteiligungsquote unter Gutschrift auf dem Kapitalkonto I einbringen. Da sich auch in diesen Fällen zumindest der absolute Wert des Auseinandersetzungsanspruchs des einzelnen Mitunternehmers verändert, liegt eine Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten vor (vgl. ROSER, FR 2002, 309 [312]; im Ergebnis ebenso KRAFT/TRÜBENBACH, StB 2004, 336 [338]).

gg) Disquotale Übertragungen

1564

Dem Wortlaut des Gesetzes zufolge erfordern Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 nicht, dass die Gesellschaftsrechte (ausschließlich) dem Einbringenden gewährt werden; vielmehr ist die Regelung auch bei Gutschrift auf den Kapitalkonten anderer Mitunternehmer anwendbar, soweit es sich dabei um eine Zuwendung des Einbringenden handelt (vgl. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 381c).

Beispiel: A überträgt ein zu seinem Einzelunternehmen gehörendes WG in das Gesamthandsvermögen der AB-oHG, an der er und sein Sohn B als Mitunternehmer beteiligt sind. Vereinbarungsgemäß wird der Teilwert des WG dem Kapitalanteil des Sohnes gutgeschrieben.

hh) Übertragung gegen Mischentgelt

1565

Wird die Übertragung zT gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten und gegen sonstiges Entgelt vorgenommen, liegt, wenn die Summe der Entgeltbestandteile dem Verkehrswert des übertragenen WG entspricht, ein vollentgeltlicher Vorgang vor; daher stellt sich die zuvor im Fall teilentgeltlicher Übertragungen zu beantwortende Frage nach der Anwendung der Einheits- oder Trennungstheorie nicht (zutreffend BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; aA REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 376b). Gleichwohl ist trotz der vollumfänglichen Entgeltlichkeit eine Aufteilung des Rechtsgeschäfts vorzunehmen, da gem. Satz 3 der Teil des Buchwerts, der dem Verhältnis des Werts der gewährten bzw. geminderten Gesellschaftsrechte zum Teilwert des WG entspricht, fortzuführen ist, während der übrige Teil des Buchwerts gegen das sonstige Entgelt übertragen wird. Es kommt daher nur insoweit zur Auflösung stiller Reserven, als das sonstige Entgelt den anteiligen Buchwert des WG übersteigt (BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; DÖTSCH, HFR 2002, 513). Diese Trennung der Entgeltbestandteile entspricht gleichwohl nicht dem oben dargelegten Verständnis der sog. strengen Trennungstheorie (s. Anm. 1555), bewirkt sie doch keine Aufteilung des einheitlichen Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, sondern lediglich innerhalb des vollentgeltlichen Rechtsgeschäfts die Zuordnung der Besteuerungsparameter zu den jeweiligen Entgeltbestandteilen. Ebenso wie im Fall teilentgeltlicher Übertragungen ist es auch hier nicht überzeugend, den Buchwert vollständig dem sonstigen Entgelt zuzuordnen (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; aA WENDT, EStB 2002, 136 [139]).

Beispiel: A, Gesellschafter der AB-oHG, überträgt aus seinem BV ein Grundstück (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 500 T €) gegen ein sonstiges Entgelt von 100 T € und Gewährung von Gesellschaftsrechten iHv. 400 T € auf die AB-oHG.

Es liegt eine vollentgeltliche Übertragung vor, die zu 1/5 gegen sonstiges Entgelt und zu 4/5 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist. Dem Entgelt von 100 T € ist der auf den entgeltlichen Teil entfallende Anteil des Buchwerts (1/5 von 100 T € = 20 T €) gegenüberzustellen, was eine Gewinnrealisierung von 80 T € (= 1/5 der stillen Reserven) bewirkt. Zu 4/5 erfolgt die Übertragung zu Buchwerten gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1. Folgte man der aA, so würden im vorliegenden Fall keine stillen Reserven aufgedeckt, da dem sonstigen Entgelt von 100 T € der vollständige Buchwert (100 T €) gegenüberzustellen wäre.

ii) Teilentgeltliche Übertragung

1566

Bleibt der Wert der gewährten bzw. geminderten Gesellschaftsrechte hinter dem Teilwert des übertragenen WG zurück und wird auch kein sonstiges Entgelt gewährt, ist der Vorgang gemäß der strengen Trennungstheorie in einen (soweit

Gesellschaftsrechte gewährt werden) voll entgeltlichen und einen (ansonsten) voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten. Zur Bedeutung der Abgrenzung s. Anm. 1555.

1567 **jj) Wirtschaftsgüter ohne Buchwert**

Wirtschaftsgüter ohne Buchwert, zB bisher nicht aktivierte immaterielle WG oder bereits auf 0 € abgeschriebene WG des AV, werden gegen Gesellschaftsrechte übertragen, wenn der Teilwert auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters erfasst und mittels Ergänzungsbilanz auf den Buchwert von 0 € reduziert wird. Erfolgt bereits in der Gesamthandsbilanz ein Ansatz mit 0 €, liegt hingegen eine unentgeltliche Übertragung vor.

1568 **kk) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3**

Erfolgt die Gewinnermittlung für das Gesamthandsvermögen der PersGes. nach § 4 Abs. 3, liegt eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten vor, wenn sich aufgrund der Übertragung Gewinnbezugsrechte und/oder der Auseinandersetzungsanspruch des Gesellschafters verändern. Eine explizite Erfassung der Übertragung auf einem Kapitalkonto des Übertragenden im Rahmen eines BV-Vergleichs ist daher nicht zwingende Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 5 Satz 3.

1569 Einstweilen frei.

1570 **2. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1**

Mitunternehmerstellung: Von Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 sind nur Übertragungen in oder aus solchen Mitunternehmensformen betroffen, an denen der Einzelunternehmer, aus bzw. in dessen Einzelunternehmen die Übertragung erfolgt, selbst als Mitunternehmer beteiligt ist. Die insoweit unklare Formulierung („... aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft ...“) sollte, analog zur Formulierung in Satz 3 Nr. 2, ergänzt werden um die Worte „an der er beteiligt ist“. Ausreichend ist es bereits, wenn die Mitunternehmerschaft bzw. die Mitunternehmerstellung des Übertragenden erst im Zuge der Übertragung begründet wird (glA BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 5, 12).

Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft bei doppelstöckiger Personengesellschaft umfasst auch deren SonderBV bei der Untergesellschaft. Überträgt ein Mitunternehmer ein WG aus seinem BV in das Vermögen einer PersGes. (Obergesellschaft) und zählt es anschließend zu deren SonderBV bei einer anderen Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft), liegt eine Übertragung iSv. Satz 3 Nr. 1 vor, denn aus Sicht des übertragenden Mitunternehmers ist auch das SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft gesamthänderisch gebunden und stellt insoweit Gesamthandsvermögen dar.

Schwesterpersonengesellschaften: Zu Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von SchwesterPersGes. s. Anm. 1531.

1571 **3. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 2**

Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft: Satz 3 Nr. 2, 1. Fall erfasst auch die Einbringung in das bzw. Ausbringung aus dem Gesamt-

handsvermögen derjenigen Mitunternehmerschaft, bei der das WG zuvor bzw. anschließend zum SonderBV gehört.

► *Unentgeltliche Übertragung:* Erfolgt die Übertragung unentgeltlich, ist fraglich, ob tatbestandlich im abgebenden Vermögen eine Entnahme vorliegt, deren Bewertung sich abweichend von Abs. 1 Nr. 4 nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 Alt. 1 richtet, oder ob wegen der fortgesetzten Zugehörigkeit des übertragenen WG zum BV derselben PersGes. gar kein Entnahmetatbestand gegeben ist und infolgedessen der Buchwert auch ohne gesetzliche Regelung fortzuführen wäre.

▷ *Rechtsprechung:* Mit Urteil BFH v. 19.9.2012 (IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880) hat der BFH entschieden, dass Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 im Fall unentgeltlicher Übertragungen zwischen dem SonderBV und dem Gesamthandsvermögen derselben PersGes. lediglich deklaratorisch ist, da das übertragene WG das BV der PersGes. nicht verlassen habe. Mangels Entnahme sei daher, anders als im Fall der grds. als Tausch zu qualifizierenden Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, kein Realisationstatbestand erfüllt, der zur Aufdeckung stiller Reserven führen könnte.

▷ *Auffassung der Finanzverwaltung:* Die FinVerw. erachtet bei unentgeltlichen Übertragungen im Anwendungsbereich von Abs. 5 Satz 3 grds. den Tatbestand der Entnahme als erfüllt (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 8). Gegen das og. Urteil des IV. Senats ist, wenngleich aus anderen Gründen, ein Nichtanwendungserlass ergangen (BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164).

▷ *Schrifttum:* Ein Teil der Literatur teilt die Auffassung des BFH, wenn auch zumeist ohne tiefere Diskussion der Gründe (so zB KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 699). Andererseits wird die Auffassung vertreten, dass die unentgeltliche Übertragung den Tatbestand der Entnahme grds. bereits dadurch verwirklichte, dass sie zu einer Vermögensmehrung bei den übrigen Gesellschaftern führt (vgl. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 385a) bzw. stille Reserven auf andere Mitgesellschafter überspringen (vgl. MITSCHKE, FR 2012, 1156 [1157]).

▷ *Stellungnahme:* Die Rechtsprechung des IV. Senats ist uE das Ergebnis eines insoweit verfehlten Verständnisses der Zurechnung von BV im Bereich von Mitunternehmerschaften, denn die Zurechnung des SonderBV zum BV der Mitunternehmerschaft als Ganzes muss dann hinter einer Zurechnung zum einzelnen Mitunternehmer zurückstehen, wenn es um Fragen der Besteuerung stiller Reserven entlang des Steuersubjektprinzips geht. Rechtsträgerwechselnde Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft sind daher uE grds. als Entnahmen im abgebenden BV zu qualifizieren; die Anordnung des Buchwertansatzes durch Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ist infolgedessen eine konstitutiv wirkende, das Steuersubjektprinzip durchbrechende Vorschrift.

Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft: Die Übertragung zwischen dem SonderBV und dem Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft setzt eine Beteiligung des Mitunternehmers an der anderen Gesellschaft voraus. Für den Fall der Begründung der Mitunternehmerschaft bzw. der Mitunternehmerstellung s. Anm. 1501. Das Vorliegen einer Beteiligung ist nicht nur erforderlich, wenn das WG gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen wird (dies setzt sachlogisch ohnehin das Bestehen bzw. Entstehen einer unmittelbaren Gesellschafterstellung voraus), sondern auch, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgt. Nach

Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 können WG in den folgenden Fällen in das BV von SchwesterPersGes. zum Buchwert übertragen werden:

- Übertragung vom SonderBV bei der einen Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen der SchwesterPersGes., soweit dies unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt,
- Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen der einen Mitunternehmerschaft in das SonderBV eines ihrer Mitunternehmer bei der SchwesterPersGes., soweit dies unentgeltlich oder gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

Dies entspricht der bereits in Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zum Ausdruck kommenden Wertung, dass stille Reserven von einem Mitunternehmer auf die anderen Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen werden dürfen, denn befände sich das WG im EinzelBV des Mitunternehmers, könnte er es auf jede der SchwesterPersGes. zum Buchwert übertragen. Gleiches gilt im umgekehrten Fall.

Mittelbare Mitunternehmerstellung: Die Anwendung von Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 auf eine Einbringung aus dem SonderBV bei einer Mitunternehmerschaft, an welcher der Gesellschafter nur mittelbar beteiligt ist, hängt davon ab, ob der Einbringende an der aufnehmenden Mitunternehmerschaft unmittelbar beteiligt ist.

► *Einbringung in andere Mitunternehmerschaft:* Übertragungen zwischen dem SonderBV eines lediglich mittelbaren Mitunternehmers iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und dem Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an welcher er unmittelbar beteiligt ist, unterliegen Satz 3 Nr. 2.

► *Einbringung in dieselbe Mitunternehmerschaft:* Bringt ein nur mittelbar beteiligter Gesellschafter ein WG aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen eben dieser Mitunternehmerschaft ein, ist Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 nur anwendbar, wenn aufgrund der Einbringung selbst eine unmittelbare Mitunternehmerstellung des Einbringenden begründet wird. Reichen die gewährten Gesellschaftsrechte hierfür nicht aus oder erfolgt die Übertragung unentgeltlich, ist Satz 3 Nr. 2 nicht anwendbar. Zwar ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 dem unmittelbar Beteiligten gleichzustellen; dies gilt nach hM aber nur für den Bereich der Begründung von SonderBV (BFH v. 31.8.1999 – VIII B 74/99, BStBl. II 1999, 794; s. auch § 15 Anm. 629 ff. mwN). Daraus folgt zudem, dass eine nur mittelbare Mitunternehmerstellung bei der aufnehmenden PersGes. auch den Tatbestand „einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist“ nicht erfüllt; Satz 3 Nr. 2 ist daher nicht anwendbar, es sei denn, durch die Übertragung wird eine unmittelbare Mitunternehmerstellung begründet (aA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [728]; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [556]).

4. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 3

1572 a) Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass sowohl der abgebende als auch der aufnehmende Gesellschafter Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft sind. Dabei reicht die Stellung eines mittelbaren Mitunternehmers iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sowohl für den übertragenden als auch für den empfangenden Mitunternehmer aus.

Entstehung oder Beendigung der Mitunternehmerstellung: Der Anwendung von Satz 3 Nr. 3 steht es nicht entgegen, wenn im Zusammenhang mit der Übertragung die Mitunternehmerstellung des aufnehmenden Mitunternehmers begründet (BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 5, 12) und/oder die Mitunternehmerstellung des abgebenden Mitunternehmers beendet wird. In letzterem Fall führt die Buchwertübertragung allerdings uU dazu, dass ein beim Ausscheidenden ggf. entstehender Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nicht nach §§ 16, 34 begünstigt ist (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635).

Anwachsung auf Einzelunternehmen: Nach Auffassung der FinVerw. liegt kein Fall von Satz 3 Nr. 3 vor, wenn zeitgleich mit der Übertragung des bisherigen SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer alle bis auf diesen einen, das SonderBV übernehmenden Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheiden und demzufolge sämtliche Anteile am Gesamthandsvermögen zu einem Einzelunternehmen anwachsen. In diesem Fall sei eine Übertragung zwischen zwei SonderBV mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft begrifflich nicht mehr möglich, so dass die stillen Reserven im übertragenen (bisherigen) SonderBV aufzudecken seien (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 21). Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass im Fall des unentgeltlichen Ausscheidens und der gleichzeitigen unentgeltlichen Übertragung von WG des SonderBV jedenfalls dann bereits nach Abs. 3 die Buchwerte fortzuführen sind, wenn der Ausscheidende keine funktional wesentlichen WG des SonderBV zurückbehält (s. Anm. 1247). Aber auch wenn Abs. 3 nicht anzuwenden ist, etwa weil der Gesamthandsanteil entgeltlich übertragen wird oder weil WG in schädlichem Umfang zurückbehalten werden, dürfte uE die gleichzeitige unentgeltliche Übertragung von SonderBV auf den einzigen Verbleibenden nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven führen. Aus dem der Vorschrift zugrundeliegenden Rechtsgedanken, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven nicht zu erfolgen habe, wenn das Vermögen in derselben betrieblichen Einheit verbleibt, und weil auch der allein verbleibende Mitunternehmer sein SonderBV nach Abs. 5 Sätze 1, 2 zwingend zum Buchwert in sein anwachungsbedingt entstandenes Einzelunternehmen überführt, folgt uE auch für das unentgeltlich übertragene SonderBV zwingend die Buchwertfortführung. Dies erscheint auch deshalb sachgerecht, da selbst die FinVerw. die Fortführung der Buchwerte ohne Weiteres zulässt, wenn die Übertragung des WG des SonderBV zeitlich vor dem Ausscheiden erfolgt (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 21). Dann aber kann im Fall der zeitgleichen Übertragung nichts anderes gelten.

b) Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft

1573

Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden: Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass das übertragene WG dem SonderBV eines Mitunternehmers entstammt. Hierfür kommen grds. alle WG des notwendigen oder gewillkürten SonderBV I bzw. II in Betracht.

Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen des Übernehmenden: Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass das WG nach der Übertragung dem SonderBV eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist. In den Fällen des SonderBV I ergibt sich dies regelmäßig aus der betrieblichen Nutzung des WG; bleibt diese nach der Übertragung unverändert, steht der Zu-

rechnung zum SonderBV des Übernehmenden nichts im Wege. Bei WG des SonderBV II sind dagegen Fälle denkbar, in denen das WG nach seiner Übertragung nicht zum SonderBV des übernehmenden Mitunternehmers gezählt werden kann. So dürfte eine zum notwendigen SonderBV II eines Mitunternehmers gehörende Darlehensschuld (s. zur Übertragung von negativen WG Anm. 1550) nach Übertragung auf einen anderen Mitunternehmer uE regelmäßig keine Betriebsschuld mehr sein (glA NEUFANG/OTTO, StB 2011, 308 [313]).

1574 c) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen (Teil-)Anteilsübertragung nach Abs. 3

Übertragung des gesamten Anteils: Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 ist nur insoweit anwendbar, als im Zuge der Anteilsübertragung WG des SonderBV auf einen anderen Mitunternehmer als den Empfänger des Anteils am Gesamthandsvermögen übertragen werden. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei den betreffenden WG des SonderBV um funktional wesentliche oder unwesentliche Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft handelt (s. Anm. 1282).

Übertragung eines Teilanteils: Werden bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 WG des SonderBV mit übertragen, ist eine Anwendung von Abs. 5 Satz 3 nur insoweit denkbar, als funktional wesentliche WG des SonderBV überquotal übertragen werden. Im Einzelnen gilt Folgendes:

► *Quotale Übertragung:* Wird im Zuge der Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches SonderBV in demselben Verhältnis wie der Anteil am Gesamthandsvermögen übertragen, liegt kein Fall von Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 vor. Vielmehr ist die Übertragung des SonderBV als unselbständiger Teil der Teilanteilsübertragung zu verstehen, deren Behandlung sich einheitlich nach Abs. 3 richtet (s. Anm. 1262).

► *Überquotale Übertragung:* Wird SonderBV in größerem Umfang übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist strittig, ob der Vorgang insgesamt unter Abs. 3 fällt oder in eine Übertragung nach Abs. 3 Satz 1 für den quotal entsprechenden Teil des SonderBV und eine Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 für den überquotalen Teil des SonderBV aufzuteilen ist.

▷ *Rechtsprechung:* Nach Auffassung des BFH gilt die sich aus der Anwendung des Abs. 3 Satz 1 ergebende Rechtsfolge der Buchwertfortführung auch bezüglich des überquotal übertragenen Teils des SonderBV (BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053). Abs. 5 findet damit keine Anwendung.

▷ *Auffassung der Finanzverwaltung:* Nach Auffassung der FinVerw. stellt der überquotaler Teil eine Übertragung gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 dar, soweit funktional wesentliche WG des SonderBV übertragen werden (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241-14/05, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 16). Die Übertragung funktional unwesentlicher WG des SonderBV soll hingegen auch hinsichtlich des überquotalen Teils in den Anwendungsbereich von Abs. 3 fallen (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241-14/05, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 19; KORN, KÖSDI 2005, 14633 [14641]). Auf das og. Urteil des IV. Senats hat die FinVerw. vorläufig mit einem Nichtanwendungserlass reagiert (BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164), der inhaltlich allerdings die Frage betrifft, ob für eine (Teil-)Anteilsübertragung Abs. 3 auch dann anwendbar ist, wenn zuvor funktional wesentliches SonderBV ausgegliedert wurde. Insoweit sollen Einsprüche bis zum Ergebnis des BFH-Verfahrens I R 80/12 ruhen. Dieses Verfahren weist nun aber zur Frage der überquotalen Übertragung

von SonderBV keinerlei Bezug auf; zudem hat der BFH im Zuge dieses Verfahrens dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob eine Versagung der steuerneutralen Übertragung auf SchwesterPersGes. verfassungswidrig sei (s. Anm. 1531). Da dem Nichtanwendungserlass keinerlei Hinweis darauf zu entnehmen ist, ob neben diesen Hauptfragen auch die Einbeziehung des überquotal übertragenen SonderBV in den Anwendungsbereich des Abs. 3 Gegenstand der „Nichtanwendung“ sein soll, ist die Haltung der FinVerw. zu dieser Frage unklar.

- ▷ *Im Schrifttum* werden beide Auffassungen vertreten. Für die Lösung des BFH votieren WENDT, FR 2005, 468 (474); KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 665; BOHN/PELTERS, DStR 2013, 281 (284); SCHINDLER in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 6 Rn. 206; s. auch Anm. 1366a. Der Auffassung der FinVerw. folgt STEIN, DB 2012, 1529;
- ▷ *Stellungnahme*: Hier ist uE der Lösung des BFH zu folgen. Die Ansicht der FinVerw. impliziert – entgegen der zivilrechtl. Gestaltung – ein zweistufiges Vorgehen, wobei zunächst quotal entsprechend der Gesellschaftsteilanteil und das SonderBV (hierdurch erlangt der Übertragungsempfänger seine Mitunternehmerstellung) und anschließend der überschießende Teil des SonderBV nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 übertragen wird. Überzeugender ist der Ansatz des BFH, der wegen der Zugehörigkeit des gesamten funktional wesentlichen SonderBV zum Mitunternehmeranteil des Übertragenden und der insgesamt unentgeltlich erfolgten Übertragung des Teilanteils einen einheitlichen Vorgang annimmt. Diese Lösung hat aus Sicht des Übertragenden zudem den Vorteil, dass bezüglich des überquotal übertragenen Teils weder die Sperrfrist des Satzes 4 zu beachten ist, noch im Fall, dass mit dem SonderBV auch Verbindlichkeiten übernommen werden, eine insoweit (teil-)entgeltliche Übertragung vorliegt.
- ▶ *Unterquotale Übertragung*: Wird funktional wesentliches SonderBV nicht oder nur in geringerem Umfang übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist eine Buchwertübertragung nur zulässig, wenn der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmerteilanteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt (Abs. 3 Satz 2). Soweit dies der Fall ist, erfolgt die Bewertung sowohl des übertragenen Teilanteils am Gesamthandsvermögen als auch des übertragenen Teil des SonderBV nach Abs. 3 Satz 1. Im Fall einer schädlichen Veräußerung oder Entnahme sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungsschicht bezüglich des übertragenen Teilanteils die Teilwerte anzusetzen (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241-14/05, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 16). Dies gilt uE aber nur für den übertragenen Anteil am Gesamthandsvermögen, da für das übertragene SonderBV nunmehr rückwirkend Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 anwendbar wird, soweit nicht auch bezüglich des übertragenen SonderBV die Sperrfrist nach Satz 4 als verletzt gilt.

5. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des Abs. 5 Satz 1

a) Grundlagen

Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3 ist die entsprechende Anwendung von Satz 1. Aus dieser Formulierung ergibt sich, dass nicht nur bei der Überführung der Wert anzusetzen sein soll, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sondern zugleich auch die einschränkende Tatbestandsvoraussetzung in

1575

Satz 1 Anwendung findet, wonach dieser Wert nur dann anzusetzen ist, wenn die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gesichert ist.

b) Ansatz des Buchwerts

1576 aa) Begriff des Buchwerts

Buchwert ist der Wert, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Entscheidend ist dabei der jeweilige Wert im Übertragungszeitpunkt; dies bedeutet, dass beispielsweise bei abnutzbaren WG die AfA bis zu diesem Zeitpunkt im abgebenden BV vorzunehmen ist. Ist das betreffende WG bereits vollständig abgeschrieben, so ist die Übertragung mit dem Buchwert in Höhe von Null bzw. mit dem Erinnerungswert vorzunehmen. War das WG im abgebenden BV (zB wegen § 5 Abs. 2) nicht aktiviert, so erfolgt im aufnehmenden BV ebenfalls kein Bilanzausweis (s. auch Anm. 1540). Im Fall der Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen setzt sich der Buchwert aus dem Ansatz in der Gesellschaftsbilanz sowie den Mehr- bzw. Minderwerten aus etwaigen Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer zusammen (vgl. RÖDDER, StbJb. 1994/95, 315, Fn. 60). Die vormalige personelle Zuordnung der stillen Reserven in den Ergänzungsbilanzen wird mithin aufgehoben, und es werden, soweit keine (neuen) Zuordnungsmaßnahmen erfolgen, die stillen Reserven auf den Übertragungsempfänger verlagert.

1577 bb) Zwingender Buchwertansatz

Der Buchwertansatz ist zwingend. Das im Mitunternehmer-Erlass (BMF v. 20.12.1977 – IV B 2 - S 2241-231/77, BStBl. I 1978, 8 – Tz. 26, 57 ff.) vorgesehene Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven besteht selbst dann nicht, wenn durch die Übertragung von einem nichtgewerblichen BV in einen Gewerbebetrieb und umgekehrt eine gewstl. Verstrickung bzw. Entstrickung eintritt (s. auch Anm. 1540). Da allerdings durch Sachverhaltsgestaltung die vollständige bzw. teilweise Aufdeckung der stillen Reserven erreicht werden kann, indem die Übertragung entgeltlich bzw. teilentgeltlich erfolgt und der Kaufpreis anschließend in das Gesellschaftsvermögen eingelegt bzw. aus diesem entnommen wird (vgl. LEY, KÖSDI 2004, 14024 [14030]; SÖFFING, BB 2008, 1771), sollte der Gesetzgeber an dieser Stelle ein Wahlrecht gewähren (vgl. REISS, BB 2000, 1965).

1578 cc) Reichweite des Buchwertansatzes

Buchwert, soweit Wirtschaftsgut nach Nr. 1–3 übertragen: Der Buchwert ist nur anzusetzen, „soweit“ das WG nach Satz 3 Nr. 1–3 übertragen worden ist. Bei Vorliegen einer teilentgeltlichen Übertragung (s. Anm. 1555) bzw. einer Übertragung gegen Mischentgelt (s. Anm. 1565) ist deshalb ggf. ein den Buchwert übersteigender Wert anzusetzen. Es gehen dann nur anteilig stille Reserven über; die übrigen stillen Reserven werden durch den Übertragenden aufgedeckt.

Geltung für Übertragenden und Übertragungsempfänger: Der Ansatz des Buchwerts für die Übertragung betrifft sowohl den Übertragenden als auch den Übertragungsempfänger (vgl. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2620], mwN). Der Übertragende realisiert keinen Gewinn und bucht das WG mit dem Bilanzwert im Zeitpunkt der Übertragung aus. Der Übertragungsempfänger führt den Bilanzansatz fort und hat insoweit keine weiteren eigenen AK. Bei der späteren Veräußerung oder Entnahme realisiert er die gesamten stillen Reserven. Nicht nur diese, sondern auch die latente Steuerlast ist auf ihn übergegangen.

Geltung auch für die Gewerbesteuer: Siehe Anm. 1507 „Verhältnis zu § 7 GewStG“ sowie Anm. 1540.

Unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden beim Übertragenden und beim Übertragungsempfänger, zB nach § 4 Abs. 3 einerseits und § 4 Abs. 1, § 5 andererseits, stehen einer Buchwertübertragung nicht entgegen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass sich aufgrund der ggf. unterschiedlichen Behandlung der AHK der nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergebende Wert auf Ebene des abgebenden BV von demjenigen auf Ebene des aufnehmenden BV unterscheiden kann. In diesen Fällen sind entsprechend R 4.6 EStR Gewinnhinzurechnungen bzw. -kürzungen vorzunehmen (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 494.7 [5/2015]).

Beispiel 1: X ist Gesellschafter der X-oHG. Er überträgt aus seinem Einzelunternehmen, dessen Gewinn er nach § 4 Abs. 3 ermittelt, Vorratsvermögen (AK 1000 €; Verkehrswert 1200 €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die bilanzierende X-oHG. Innerhalb seiner Gewinnermittlung hat X die AK des Vorratsvermögens als BA berücksichtigt.

Auf Ebene der oHG sind die Vorräte mit dem sich bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich ergebenden Buchwert von 1000 € auszuweisen. In der Gesellschaftsbilanz sind die Vorräte mit 1200 € zu aktivieren und das Kapitalkonto des X ist um diesen Betrag zu erhöhen, während in einer negativen Ergänzungsbilanz für X ein Minderwert und ein entsprechendes Minderkapital von 200 € ausgewiesen werden. Unklar ist, ob die durch den Wechsel der Gewinnermittlungsmethode bewirkte Gewinnzurechnung sich unmittelbar im Einzelunternehmen des X oder erst auf Ebene der Gesellschaft auswirkt. Unabhängig davon, welcher Auffassung man folgt, ist die Gewinnzurechnung iHv. 1000 € wegen des Subjektprinzips bei X zu erfassen. Eine Neutralisierung dieses Gewinns durch Erhöhung des Minderwerts in seiner negativen Ergänzungsbilanz auf 1200 € ist nicht zulässig, da im Fall der Anteilsveräußerung dieser Betrag in den Veräußerungsgewinn einfließen würde, die Zu- und Abrechnungen gem. BFH v. 23.11.1961 (IV 98/60 S, BStBl. III 1962, 199) jedoch beim laufenden Gewinn zu berücksichtigen sind.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1, jedoch erfolgt die Übertragung des Vorratsvermögens aus dem Gesellschaftsvermögen der X-oHG in das Einzelunternehmen des X gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte. In der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 des X ist der Buchwert des übertragenen WG als BA im Jahr der Übertragung zu erfassen (zutreffend KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 494.7 [5/2015]).

dd) Übertragungskosten

Übertragungskosten können insbes. bei Grundstücksübergängen entstehen (zB Notar- und Gerichtskosten, GrESt). Ihre Behandlung ist zum einen davon abhängig, ob sie durch den Übertragenden oder den Übertragungsempfänger getragen werden; zudem unterscheidet sich die Behandlung danach, welche Art von Übertragungstatbestand vorliegt (vgl. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2621 ff.]).

Kosten trägt der Übertragende: Bei Übertragung in ein Gesamthandsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten liegen uE (Sonder-)BA im abgebenden BV bzw. SonderBV vor. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung sind die Kosten als Sonder-BA des Übertragenden bei der aufnehmenden Mitunternehmenschaft zu qualifizieren, allerdings nur insoweit, als das WG dem Übertragenden weiterhin ideell zugerechnet wird. Insoweit, als das WG durch die Übertragung ideell auf andere Mitgesellschafter übertragen wird, liegen Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 vor (vgl. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2621]). Bei Übertragung aus einem Gesamthandsvermögen in das (Sonder-)BV eines Gesellschafters liegen, soweit die Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt, BA bei der übertragenden Mitunternehmenschaft vor. Bei privat

1579

veranlasster, unentgeltlicher Übertragung sind die Aufwendungen als Entnahmen aller Gesellschafter zu werten; beim Übertragungsempfänger liegen insoweit anteilig (Sonder-)BA im aufnehmenden (Sonder-)BV vor. Im Fall einer betrieblichen Veranlassung der Unentgeltlichkeit sind die Übertragungskosten als sofort abziehbare BA der übertragenden Mitunternehmerschaft zu qualifizieren. Erfolgt die Übertragung zwischen zwei SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft, sind in der Übernahme der Kosten durch den Übertragenden Sonder-BA zu erblicken, wenn die Übertragung betrieblich veranlasst ist; anderenfalls liegen Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 vor.

Kosten trägt der Übertragungsempfänger: Erfolgt die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, liegt aufgrund der Qualifikation als tauschähnliches und damit im Grundsatz entgeltliches Rechtsgeschäft (hM) auf Seiten des Übertragungsempfängers ein Anschaffungsvorgang vor (so für die Jahre 1999 und 2000 auch FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2621 ff.]; glA KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 509 [5/2015]). Die Übertragungskosten sind uE daher in diesem Fall zusätzlich zum Buchwert als ANK zu aktivieren. Bei unentgeltlichen Übertragungen sind dagegen die vom Übertragungsempfänger aufgewendeten Kosten mangels Anschaffungsgeschäfts sofort als (Sonder-)BA abziehbar (aA NEUMAYER/OBSER, EStB 2010, 34 [36]). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Kostentragung betrieblich veranlasst ist, wovon bei WG des BV auszugehen ist, wenn sich die Übernahme der Kosten durch den Übertragungsempfänger zwingend aus dem zugrundeliegenden Rechtsgeschäft ergibt (vgl. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2622]; differenzierend KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 509 [5/2015]). Bei ausschließlich privater Veranlassung dagegen, wie sie etwa bei unentgeltlicher Übertragung zwischen verschiedenen SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge vorliegt, sind die Übertragungskosten nach Auffassung der FinVerw. als Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 zu werten (BMF v. 13.1.1993 – IV B3 - S 2190-37/92, BStBl. II 1993, 80 – Tz. 13; zust. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2622 f.]).

c) Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

1580 aa) Bilanzielle Darstellung

Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: Überträgt ein Mitunternehmer ein WG aus seinem BV bzw. SonderBV in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so kann der Buchwertansatz (auch) unter Verwendung von Ergänzungsbilanzen dargestellt werden. Zum Begriff der Ergänzungsbilanz s. § 15 Anm. 500.

Teilwertansatz in Gesellschaftsbilanz und negative Ergänzungsbilanz: Der Buchwertansatz ergibt sich, indem in der Gesellschaftsbilanz der Teilwert des eingebrachten WG angesetzt und etwaige stille Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz für den Einbringenden ausgewiesen werden (vgl. GRÜTZNER, StuB 2002, 323 [328]; GROH, DB 2003, 1403 [1405]). Für den Einbringenden bewirkt diese Darstellung einen zutreffenden bilanziellen Ausweis der ihm gewährten Gesellschaftsrechte. Zudem ist die Einhaltung des Subjektsteuerprinzips gewährleistet, da die stillen Reserven weiterhin dem Einbringenden zugerechnet werden.

Beispiel 1: X und Y sind mit je 50 % am Gewinn, Verlust und Vermögen der XY-oHG beteiligt. Y hat bereits seine vereinbarte Einlage iHv. 10000 € in bar geleistet. X überträgt hierzu aus seinem nebenher bestehenden Einzelunternehmen ein WG (Buch-

wert 1000 €, Verkehrswert 10000 €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die XY-oHG.

In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 10000 € ausgewiesen und das Kapitalkonto I des X um diesen Betrag erhöht. In einer negativen Ergänzungsbilanz für X wird ein Minderkapital von 9000 € und ein Minderwert WG von 9000 € ausgewiesen.

Buchwertansatz in Gesellschaftsbilanz und Kapitalkontenanpassung: Alternativ könnte, wie in den Fällen des § 24 UmwStG auch, der Buchwertansatz durch den Ausweis des Buchwerts in der Gesellschaftsbilanz bei gleichzeitiger betragsmäßiger Anpassung der Kapitalkonten der Gesellschafter an das beabsichtigte Beteiligungsverhältnis dargestellt werden (vgl. LEY, StbJb. 2003/04, 135 [160]; NIEHUS, StuW 2002, 116 [117] Fn. 9). Bei dieser Darstellung werden die dem Gesellschafter gewährten Gesellschaftsrechte quotal zutreffend ausgewiesen. Zur Einhaltung des Subjektsteuerprinzips kann der Ausweis des Buchwerts in der Gesellschaftsbilanz durch die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz für den Einbringenden und positiver Ergänzungsbilanzen für die übrigen Gesellschafter ergänzt werden (vgl. PAUS, FR 2003, 59 [62]; LEY, StbJb. 2003/04, 135 [157 f.]; gegen eine Kapitalkontenanpassung ohne Aufstellung von Ergänzungsbilanzen LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12994]).

Beispiel 2: Sachverhalt wie Beispiel 1. In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 1000 € aktiviert und die Kapitalkonten von X und Y werden an das beabsichtigte Beteiligungsverhältnis angepasst, mithin mit jeweils 5500 € ausgewiesen. Optional wird in einer positiven Ergänzungsbilanz für Y ein Mehrwert für das betreffende WG und ein entsprechendes Mehrkapital von 4500 € sowie spiegelbildlich hierzu in einer negativen Ergänzungsbilanz für X ein Minderkapital und ein entsprechender Minderwert von 4500 € ausgewiesen.

Bringen alle Gesellschafter gleichzeitig WG zu Buchwerten ein, so ist zum Ausweis des zutreffenden Beteiligungsverhältnisses eine Anpassung der Kapitalkonten dann nicht erforderlich, wenn sowohl das Verhältnis der Buchwerte als auch der Teilwerte der eingebrachten WG dem Beteiligungsverhältnis entspricht.

Beispiel 3: Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch hat Y keine Bareinlage geleistet, sondern bringt, wie X, ein WG mit einem Verkehrswert von 10000 € und einem Buchwert von 1000 € aus seinem BV ein.

Sowohl die WG als auch die Kapitalkonten von X und Y werden in der Gesellschaftsbilanz mit jeweils 1000 € ausgewiesen. Soll die Sperrfristregelung des Satzes 4 vermieden werden, müsste der wechselseitig auf den anderen Gesellschafter übergesprungene Teil der stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen werden. In der Ergänzungsbilanz des X wäre mithin ein Minderwert bezüglich des von ihm und ein Mehrwert bezüglich des von Y eingebrachten WG jeweils iHv. 4500 € auszuweisen und in der Ergänzungsbilanz des Y entsprechend ein Minderwert für das von ihm und ein Mehrwert für das von X eingebrachte WG abzubilden.

Buchwertansatz in der Gesellschaftsbilanz ohne Kapitalkontenanpassung und Ergänzungsbilanzen: Zur zutreffenden bilanziellen Darstellung eines vollumfänglich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgenden Rechtsgeschäfts genügt es nicht, in der Gesellschaftsbilanz den Buchwert des übertragenen WG auszuweisen, auf eine Anpassung der Kapitalkonten und eine Aufstellung von Ergänzungsbilanzen jedoch zu verzichten: Zwar kann unabhängig vom Ausweis der Kapitalkonten eine entsprechende Veränderung der Vermögens- und Gewinnbeteiligung vereinbart werden, gleichwohl ist sowohl wegen der strechtl. Bedeutung des Kapitalkontos (zB bei § 15a sowie bei der Ermittlung des Gewinns bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils) als auch aus praktischen Erwägungen (zB Verzinsung der Kapitalkonten, Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag) bilanziell ein quotal zutreffender Ausweis der Kapitalkonten vorzuziehen. Sollten dem Einbringenden tatsächlich lediglich im Ausmaß

des Buchwerts des eingebrachten WG Gesellschaftsrechte gewährt werden, so ist die Übertragung, gleichwohl mit grds. identischen Rechtsfolgen, zT gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich bewirkt worden (ebenso KORN in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL/FUHRMANN, Steueränderungen 2002, 2002, 49 Rn. 33). Dabei bestimmt sich der Umfang der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach dem Verhältnis der Erhöhung des Kapitalkontos zum Teilwert des übertragenen WG. Zu den materiellen Auswirkungen, insbes. der ggf. bestehenden Möglichkeit der rückwirkenden Anwendung von § 6b im Fall der Anwendung von Satz 4, s. Anm. 1631.

Beispiel 4: Sachverhalt wie Beispiel 1. In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 1000 € aktiviert und das Kapitalkonto I des X um 1000 € erhöht. Da die dem X gewährten Gesellschaftsrechte weder absolut noch quotal dem Teilwert des eingebrachten WG entsprechen, sondern lediglich im Ausmaß des Buchwerts Gesellschaftsrechte gewährt worden sind, ist die Übertragung nur anteilig (hier: zu 1/10) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und anteilig (hier: zu 9/10) unentgeltlich erfolgt.

Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sammelpostens: Obwohl im abgehenden BV keine Verminderung des Sammelpostens eintritt (BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 24; s. Anm. 1506) ist ein bilanzieller Ausweis im aufnehmenden BV erforderlich, wenn Aufwand und stille Reserven zutreffend den Gesellschaftern zugeordnet werden sollen. Im Zusammenspiel von Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanzen ergibt sich dabei insgesamt ein Buchwert von Null (zB Ansatz zum Teilwert in der Gesellschaftsbilanz und Ausweis eines Minderwerts in Höhe des Teilwerts in der Ergänzungsbilanz des Übertragenden).

1581 bb) Änderung der Beteiligungsquote

Die Einbringung eines WG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten führt nicht nur zu einer Veränderung hinsichtlich der vermögensmäßigen Zurechnung dieses WG, sondern ebenso entfallen die bisherigen zum Gesamthandsvermögen gehörenden WG nunmehr mit geänderten Anteilen auf die jeweiligen Mitunternehmer. Der Einbringende verliert insoweit seine Alleinberechtigung am eingebrachten WG anteilig an die Mitgesellschafter und erlangt im Gegenzug eine entsprechend höhere Quote an den WG der Gesamthand, während sich für die Mitgesellschafter quotal ihre gesamthänderische Mitberechtigung an den vorhandenen WG der Gesamthand verringert, sie zugleich jedoch entsprechend ihrer neuen Beteiligungsquote die gesamthänderische Mitberechtigung an dem auf die Gesamthand übertragenen WG erlangen (vgl. LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12993]). Zur Ermittlung des sich nach der Einbringung des WG ergebenden Beteiligungsverhältnisses sind zunächst die Kapitalkonten der Gesellschafter nach den gemäß der ursprünglichen Beteiligungsquote ideell anteilig auf sie entfallenden Teilwerten der bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens zu bemessen. Sodann ist für den Einbringenden zusätzlich das eingebrachte WG zum Verkehrswert zu berücksichtigen und das dergestalt ermittelte Kapitalkonto eines jeden Gesellschafters ist ins Verhältnis zur Summe aller Gesellschaftsrechte verbriefenden Kapitalkonten zu setzen. Werden in der Gesellschaftsbilanz die bisherigen WG des Gesamthandsvermögens und/oder das eingebrachte WG zu Buchwerten angesetzt, so ist für den bilanziell zutreffenden Ausweis des neuen Beteiligungsverhältnisses eine Kapitalkontenanpassung erforderlich.

Beispiel: A und B sind zu gleichen Teilen Gesellschafter der AB-oHG. A überträgt aus seinem EinzelBV ein WG II (Buchwert 100 T €, Verkehrswert 400 T €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die AB-oHG. Die jeweiligen Verkehrswerte entspre-

chen den Teilwerten. Vor der Einbringung gestaltet sich die Bilanz der AB-oHG wie folgt:

Aktiva	AB-oHG vor Einbringung in T €				Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
WG I	200	400	Kapital A	100	200	
			Kapital B	100	200	
				200	400	
	200	400		200	400	

Nach der Einbringung ergibt sich zwischen A und B ein Beteiligungsverhältnis von 3:1.
 Anteil des A = Teilwert anteiliges WG I 200 T € + Teilwert WG II 400 T € = 600 T €
 Anteil des B = Teilwert anteiliges WG I 200 T € = 200 T €

Wird das eingebrachte WG II in der Gesellschaftsbilanz zum Buchwert angesetzt und werden die Kapitalkonten an das neue Beteiligungsverhältnis angepasst, so gestaltet sich die Gesellschaftsbilanz wie folgt:

Aktiva	AB-oHG nach Einbringung in T €				Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
WG I	200	400	Kapital A	225	600	
WG II	100	400	Kapital B	75	200	
	300	800		300	800	

cc) Überspringen stiller Reserven auch der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens

1582

Nach der Einbringung von EinzelWG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sind sowohl die in diesem WG als auch die in den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens vorhandenen stillen Reserven nach dem geänderten Beteiligungsschlüssel zuzurechnen, was zu einer entsprechenden interpersonellen Verlagerung der jeweiligen latenten Ertragsteuerlasten führt (vgl. REGNIET, *Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft*, 1990, 170 f., bezüglich § 24 UmwStG; LEY, *KÖSDI* 2001, 12982 [12996]; LEY/STRAHL, *DStR* 2001, 1997 [2006 ff.]). Während die in den bisherigen WG enthaltenen stillen Reserven anteilig auf denjenigen Mitunternehmer übergegangen sind, dessen Beteiligungsquote sich infolge der Einbringung erhöht hat, hat dieser stille Reserven des eingebrachten WG quotal auf die übrigen Mitunternehmer verlagert.

Die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen ermöglicht es, nicht nur die Verlagerung der stillen Reserven des eingebrachten WG, sondern auch derjenigen in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens zu vermeiden (s. auch die Beispiele bei NEU/STAMM, *DStR* 2005, 141; LEY/STRAHL, *DStR* 2001, 1997 [2006 ff.]; NIEBUS/WILKE, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, 2013, 197 ff.).

Fortsetzung des Beispiels aus Anm. 1581:

Durch die Veränderung des Beteiligungsverhältnisses sind stille Reserven wie folgt verlagert worden:

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{3}{4} = 150$	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{1}{4} = 50$
WG II	300	$\frac{3}{4} = 225$	0	$\frac{1}{4} = 75$
Insgesamt	400	375	100	125

Es zeigt sich, dass B in diesem Fall per Saldo 25 T € mehr stille Reserven versteuern muss als vor der Einbringung; zwar hat er an dem bisherigen WG I des Gesellschaftsvermögens durch Verminderung seiner Beteiligungsquote auf 1/4 entsprechend stille Reserven iHv. 50 T € „verloren“, im Gegenzug jedoch durch Erlangung seiner Beteiligung an dem eingebrachten WG II 75 T € stille Reserven hinzugewonnen. A hat korrespondierend an WG I stille Reserven iHv. 50 T € „hinzugewonnen“ und an WG II iHv. 75 T € abgegeben. Durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen ist eine auf den einzelnen Stpfl. und auf das einzelne WG bezogene Zuordnung der stillen Reserven möglich:

Aktiva		Ergänzungsbilanz A in T €		Passiva	
Mehrwert WG I		50	Minderwert WG II		75
Minderkapital		25			
		75			75

Aktiva		Ergänzungsbilanz B in T €		Passiva	
Mehrwert WG II		75	Minderwert WG I		50
			Mehrkapital		25
		75			75

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I in GH-Bilanz in Ergänzungsbilanz	1/2 = 100	3/4 = 150 - 50	1/2 = 100	1/4 = 50 + 50
WG II im EinzelBV in GH-Bilanz in Ergänzungsbilanz	300 -	- 3/4 = 225 75	- -	- 1/4 = 75 - 75
insgesamt	400	400	100	100

Vorstellbar wäre es auch, das eingebrachte WG II in der Gesellschaftsbilanz mit dem Teilwert anzusetzen, die Kapitalkonten an die neuen Beteiligungsquoten anzupassen und sodann die stillen Reserven des WG II durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz dem A zuzuordnen (Minderwert WG II 300 T €) sowie die bezüglich des WG I verlagerten stillen Reserven (50 T €) in der Ergänzungsbilanz des A als Mehrwert WG I und korrespondierend einer negativen Ergänzungsbilanz für B als Minderwert WG I auszuweisen.

Aktiva		AB-oHG nach Einbringung in T €				Passiva	
		Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
WG I		200	400	Kapital A	450	600	
WG II		400	400	Kapital B	150	200	
		600	800		600	800	

Aktiva		Ergänzungsbilanz A in T €		Passiva	
Mehrwert WG I		50	Minderwert WG II		300
Minderkapital		250			
		300			300

Aktiva	Ergänzungsbilanz B in T €		Passiva
Minderkapital	50	Minderwert WG I	50
	50		50

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I in GH-Bilanz in Ergänzungsbilanz	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{3}{4} = 150$ – 50	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{1}{4} = 50$ + 50
WG II im EinzelBV in GH-Bilanz in Ergänzungsbilanz	300 –	– – 300	– – –	– – –
insgesamt	400	400	100	100

Gesetzliche und steuersystematische Grundlage umstritten: Ob und auf welche Norm die vorstehend beschriebene sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutbezogene Zuordnung der in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven gestützt werden kann, ist umstritten:

► § 24 *UmwStG*: Nach Auffassung der Rspr., der FinVerw. und der hM stellt die Änderung der Beteiligungsverhältnisse durch die zusätzliche Einlageleistung des Einbringenden einen Anwendungsfall von § 24 *UmwStG* dar, da auch in diesem Fall die Fiktion greife, dass die Gesellschafter ihre Mitunternehmeranteile an der „alten“ PersGes. in eine „neue“, die geänderten Beteiligungsverhältnisse abbildende PersGes. einbrächten (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1134 – Tz. 01.47; s. § 16 Anm. 249 mwN; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 567; GROH, DB 2003, 1403; aA REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 256, § 16 Rn. 29; NIEHUS, FR 2010, 1 [8 f.]). Folgt man der Sichtweise der hM und wählt die aufnehmende „neue“ PersGes. nun gem. § 24 Abs. 2 *UmwStG* den Buchwertansatz, so wäre die Zuordnung der stillen Reserven bezüglich der WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens durch die vorstehende Ergänzungsbilanzierung aufgrund von § 24 *UmwStG* geboten (so MAYER, DStR 2003, 1553; dies erwägend LEY/STRAHL, DStR 2001, 1997 [2008]).

► Satz 4: Erblickt man hingegen (zumindest) im Fall der Kapitalerhöhung durch den Einbringenden für die Altgesellschafter keinen Anwendungsfall des § 24 *UmwStG*, so ist fraglich, ob Satz 4, welcher ja die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen bezüglich des eingebrachten WG zulässt, zugleich die gesetzliche Grundlage für eine Zuordnung der stillen Reserven aus den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens zu bilden vermag. Während LEY/STRAHL (DStR 2001, 1997 [2007 f.]; ebenso LEY/BRANDENBERG, Ubg 2010, 767 [773]; PAUS, FR 2003, 59 [63]) die auf Grundlage von Satz 4 mögliche Ergänzungsbilanz nur auf das eingebrachte EinzelWG beziehen, stellt nach aA Satz 4 auch die gesetzliche Grundlage für eine steuersubjektbezogene Zuordnung der bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven der WG des Gesellschaftsvermögens dar (VON CAMPENHAUSEN, DB 2004, 1282 [1285]; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [727]).

► *Stellungnahme*: Zwar vermag uE die Auffassung, dass bei Vorliegen einer einseitigen Kapitalerhöhung durch Einbringung eines EinzelWG nach Abs. 5 Satz 3

Nr. 1 bzw. Nr. 2 stets auch ein Anwendungsfall von § 24 UmwStG bezüglich der Mitunternehmeranteile an der „alten“ PersGes. gegeben sei, nicht zu überzeugen, gleichwohl erweist sich der nach der hM erst über die gekünstelt herbeigeführte Anwendbarkeit von § 24 UmwStG mögliche Buchwertansatz im Ergebnis als zutreffend (vgl. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 16 Rn. 29). Dabei steht das Subjektsteuerprinzip, wonach jeder Stpfl. sein eigenes Einkommen, mithin auch seine eigenen stillen Reserven zu versteuern hat, einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven grds. entgegen, und zwar zunächst einmal unabhängig davon, ob die stillen Reserven nun in dem eingebrachten WG oder den WG des Gesellschaftsvermögens enthalten sind. Zwar hat der Gesetzgeber bezüglich des eingebrachten EinzelWG ein Überspringen stiller Reserven unter der Restriktion der Sperrfristregelung und damit einen Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip toleriert, gleichwohl kann aus diesem steuersystematischen Fehlgriff eine generelle Zulässigkeit der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven bei Mitunternehmenschaften nicht hergeleitet werden (vgl. auch SIEGEL, FR 2011, 45 [47]). Vielmehr stellt dies eine systemwidrige Ausnahme zum Subjektsteuerprinzip dar, so dass sich ein Analogieschluss bezüglich der in den WG des Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven verbietet. Es ist daher festzuhalten, dass die in letzteren WG enthaltenen stillen Reserven dem Subjektsteuerprinzip folgend personell zutreffend zugeordnet werden müssen. Hierzu bedarf es weder einer künstlich herbeigereiteten Anwendbarkeit von § 24 UmwStG noch muss hierfür Satz 4 bemüht werden. Letzterer ist lediglich als Wiederbelebung des zuvor in den Anwendungsfällen von Satz 3 außer Kraft gesetzten Subjektsteuerprinzips in bestimmten Fallkonstellationen zu begreifen; für die stillen Reserven in den WG des Gesellschaftsvermögens gilt das Subjektsteuerprinzip indes lückenlos, so dass es keiner Wiederbelebungsregelung bedarf.

Kein saldierter Ausweis der stillen Reserven: Unabhängig davon, ob man die zwingende steuersubjektbezogene Zuordnung der stillen Reserven der WG des Gesellschaftsvermögens aus § 24 UmwStG oder dem Subjektsteuerprinzip ableitet, stellt sich darüber hinaus die Frage, ob diese Zuordnung, wenn zugleich auch die stillen Reserven des eingebrachten EinzelWG in der Ergänzungsbilanz zugewiesen werden sollen, wirtschaftsgutbezogen (s. hierzu die Darstellung im vorherigen Beispiel) zu erfolgen hat oder bereits ein Ausweis der per Saldo übergesprungenen stillen Reserven ausreicht.

Beispiel (Saldierter Ausweis der stillen Reserven): Bei Aufstellung der Gesellschaftsbilanz nach Einbringung zu Buchwerten (s. Fortsetzung des Beispiels aus Anm. 1581) werden aus der Gesellschaftsbilanz heraus A per Saldo 25 T € stille Reserven weniger zugerechnet als vor der Einbringung (WG I +50 T €; WG II –75 T €); für B verhält es sich umgekehrt. Für den Ausweis in den Ergänzungsbilanzen werden die gegenläufigen Verlagerungen stiller Reserven saldiert und es wird jeweils nur die Bilanzposition mit den meisten übergegangenen stillen Reserven um diese Saldogröße korrigiert:

Aktiva	Ergänzungsbilanz A in T €		Passiva
Minderkapital	25	Minderwert WG II	25
	25		25

Aktiva	Ergänzungsbilanz B in T €		Passiva
Mehrwert WG II	25	Mehrkapital	25
	25		25

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I in GH-Bilanz	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{3}{4} = 150$	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{1}{4} = 50$
WG II im EinzelBV	300	–	–	–
in GH-Bilanz	–	$\frac{3}{4} = 225$	–	$\frac{1}{4} = 75$
in Ergänzungsbilanz		25	–	– 25
insgesamt	400	400	100	100

Es zeigt sich, dass auch bei dieser Darstellung sowohl den Gesellschaftern (A = 400 T €, B = 100 T €) als auch dem jeweiligen WG (WG I = 200 T €, WG II 300 T €) der richtige Betrag an stillen Reserven zugerechnet wird. Allerdings ist zu beachten, dass innerhalb der auf jeden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven nunmehr eine veränderte wirtschaftsgutbezogene Zuordnung erfolgt: Während vor der Einbringung auf A stille Reserven iHv. 100 T € aus WG I und 300 T € aus WG II entfielen, sind es nach der Einbringung 150 T € aus WG I und nur noch 250 T € aus WG II. Für B hat entsprechend eine Verlagerung stiller Reserven im Umfang von 50 T € von WG I zu WG II stattgefunden. Zu beachten ist, dass diese wirtschaftsgutbezogene Verlagerung stiller Reserven auf der Gesellschafterebene für den jeweiligen Gesellschafter eine Veränderung des Realisationszeitpunktes der stillen Reserven bewirkt.

Auf den ersten Blick scheint für den saldierten Ausweis der stillen Reserven die Überlegung zu sprechen, dass eine sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutbezogene Zuordnung nicht praktikabel sei, da sie die Ermittlung aller stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts voraussetze (so VON CAMPENHAUSEN, DB 2004, 1282 [1284]). Bei näherem Hinschauen vermag dies indes weder aus Gründen der Praktikabilität noch aus steuersystematischen Überlegungen heraus zu überzeugen: So ist für die zutreffende Ermittlung des durch die Einbringung des EinzelWG veränderten Beteiligungsverhältnisses ohnehin eine Bewertung sowohl des eingebrachten EinzelWG als auch des bisherigen BV zu Teilwerten erforderlich, was auch die Ermittlung des Firmenwerts einschließt. Durch den naturgemäß zwischen den Gesellschaftern bestehenden Interessengegensatz ist dabei eine hinreichende Objektivierung der Wertermittlung gewährleistet. Auch setzt eine Saldierung sachlogisch die vorherige Ermittlung der Einzelwerte voraus. Aus steuersystematischer Perspektive verbietet sich ein saldiertes Ausweis der stillen Reserven, weil es dadurch regelmäßig zu einer gesellschafterbezogenen Veränderung des Realisationszeitpunktes der stillen Reserven und damit zu entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten kommen würde (deutlich SIEGEL, FR 2011, 45 [47]; dies tolerierend VON CAMPENHAUSEN, DB 2004, 1282 [1284]; wohl auch RÖDDER, Stb]b. 1999/2000, 93 [102] Fn. 15).

Einstweilen frei.

1583–1584

d) Übertragung aus Gesellschaftsvermögen in (Sonder-)Betriebsvermögen gegen Minderung von Gesellschaftsrechten

aa) Veränderte Zurechnung der Wirtschaftsgüter

1585

Die Ausbringung eines WG gegen Minderung von Gesellschaftsrechten bewirkt, dass das übertragene WG nunmehr allein dem Übertragungsempfänger zuzurechnen ist, während die verbleibenden WG des Gesellschaftsvermögens nach der infolge der Minderung der Gesellschaftsrechte des Übertragungsempfängers entsprechend veränderten Quote auf die (verbleibenden) Mitunternehmer entfallen. Zur Ermittlung dieser veränderten Beteiligungsquote sind die Kapitalkon-

ten der Gesellschafter zu Teilwerten anzusetzen, das Kapitalkonto des Übertragungsempfängers um den Teilwert des übertragenen WG zu vermindern und dann das (verbleibende) Kapitalkonto eines jeden Gesellschafters ins Verhältnis zur Summe der verbleibenden Kapitalkonten zu setzen. Bilanzuell ist sodann das betreffende WG zum Buchwert auszubuchen, die Summe der Gesellschaftsrechte verbriefenden Kapitalkonten um den Buchwert dieses WG zu vermindern und der verbleibende Betrag nach der zuvor ermittelten Beteiligungsquote auf die Gesellschafter aufzuteilen – sog. Kapitalkontenanpassung (vgl. NEU/STAMM, DStR 2005, 141 [142]; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenernternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 96 f.; RÖDDER, DB 1992, 953 [954]).

Beispiel: A, B und C sind zu gleichen Teilen an der ABC-oHG beteiligt. A erhält das WG III, welches er fortan in seinem Einzelunternehmen nutzt, und vermindert seine Gesellschaftsrechte entsprechend. Vor der Ausbringung gestaltet sich die Bilanz der oHG wie folgt:

Aktiva	ABC-oHG vor Ausbringung in T €				Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
WG I	50	200	Kapital A	300	400	
WG II	800	800	Kapital B	300	400	
WG III	50	200	Kapital C	300	400	
	900	1 200		900	1 200	

Infolge der Ausbringung halbieren sich die Gesellschaftsrechte des A zu Teilwerten von 400 T € um 200 T € auf 200 T €.

Kapitalkonto A vor Ausbringung zu Teilwert	400 T €
abzüglich Teilwert WG III	– 200 T €
Kapitalkonto A nach Ausbringung zu Teilwert	200 T €
Summe der verbleibenden Kapitalkonten zu Teilwert	1 000 T €
Beteiligungsquote des A = 200 / 1 000	20 %

A ist fortan zu 20 %, B und C sind jeweils zu 40 % an der oHG beteiligt. Bei Anwendung der Kapitalkontenanpassungsmethode ergeben sich in der Gesellschaftsbilanz nach Anpassung an das neue Beteiligungsverhältnis Kapitalkonten für A von 170 T € (= 20 % der nach Ausbuchung des WG III verbleibenden Buchwerte von 850 T €) sowie für B und C von jeweils 340 T €. In der Bilanz des A ist das WG III zum Buchwert (50 T €) und ein entsprechendes Kapitalkonto A auszuweisen. Die Bilanz der oHG gestaltet sich wie folgt:

Aktiva	ABC-oHG nach Ausbringung in T €				Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
WG I	50	200	Kapital A	170	200	
WG II	800	800	Kapital B	340	400	
			Kapital C	340	400	
	850	1 000		850	1 000	

1586 bb) Möglichkeiten der Vermeidung des Überspringens stiller Reserven

Für eine Zuordnungsmöglichkeit der stillen Reserven auch im Ausbringungsfall, zT mit unterschiedlichen Techniken, sprechen sich aus:

RÖDDER, StbJb. 1994/95, 295 (318): Kapitalkontenausgleichspostenmethode; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 (1637): Ergänzungsbilanzen oder spezielle Gewinnverteilungsabreden; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 (107): vertiefende Technikdiskussion erforderlich; SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 31, Fn. 290, 291: am Beispiel der Übertragung zwischen den jeweiligen SonderBV verschiedener Mitunternehmer; WELKE/HUCHT, StuB 2002, 422 (425 f.); HOFF-

MANN, GmbHR 2002, 125 (132); ENGL, DStR 2002, 119 (122): Buchwertanpassungsmethode; NEUMANN in HERZIG, Unternehmenssteuerreform, 2002, 265 (278); PAUS, FR 2003, 59 (61); RITZROW, StBp. 2005, 20 (25); weitergehend SIEGEL, FR 2011, 45 (53): Konzept der Individualbilanz.

Zulässigkeit der Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: Nach der Ausbringung entfallen die im übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven alleinig auf den Übertragungsempfänger, während die stillen Reserven der im Gesellschaftsvermögen verbliebenen WG nunmehr nach der veränderten Beteiligungsquote den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Ob ein Überspringen stiller Reserven wie im Fall der Einbringung durch Ergänzungsbilanzen vermieden werden kann, ist fraglich. Mit Blick auf die Sperrfristregelung in Satz 4 wird dies insbes. bezüglich der im ausgebrachten WG enthaltenen stillen Reserven diskutiert. Für die im Gesellschaftsvermögen zurückbleibenden WG gelten uE die in Anm. 1582 angestellten Überlegungen entsprechend, so dass eingedenk des Subjektsteuerprinzips auch diesbezüglich eine Zuordnung der stillen Reserven zu fordern ist. Die Sperrfristregelung ist auf die im Gesellschaftsvermögen verbliebenen WG ohnehin nicht anwendbar (vgl. Anm. 1622).

Beispiel 1: Bezüglich des Beispiels in Anm. 1585 bedeutet dies, dass bezüglich des WG III stille Reserven iHv. insgesamt 100 T € von B und C auf A überspringen, während sich aufgrund der Verringerung der Beteiligungsquote des A entgegengesetzt stille Reserven bezüglich des WG I im Umfang von 20 T € zu jeweils 10 T € auf B und C verlagern.

► *Auffassung des Schrifttums:* Gegen eine Zuordnung der in dem ausgebrachten WG enthaltenen stillen Reserven wird vorgebracht, dass eine Ergänzungsbilanz zur Einzelbilanz bzw. zur Sonderbilanz nicht mit dem bisherigen Verständnis der Ergänzungsbilanz als einer Ergänzung zur Bilanz der Mitunternehmerschaft in Einklang zu bringen sei. Zudem sei das Tatbestandsmerkmal in Satz 4 „dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet“ nicht erfüllt, da es im Fall der Ausbringung keinen übertragenden Gesellschafter, sondern stattdessen eine übertragende Mitunternehmerschaft gebe.

BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1188 f.); SCHÖN, FS Widmann, 2000, 531 (535 f.); VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 (1525); KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 (728); WENDT, FR 2002, 53 (61); HÜTTEMANN in DStJG 25 (2002), 121 (135); BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 96; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 387; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 707; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 1356 (8/2014); LEY/BRANDENBERG, Ubg 2010, 767 (773); SCHULZE in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 683 (9/2014).

Hingegen wird für die Zulässigkeit einer personell zutreffenden Zuordnung stiller Reserven bei Ausbringungen vorgebracht, dass es nicht darauf ankommen könne, wer Übertragender sei (vgl. WERNDL in KSM, § 6 Rn. L 43 [10/2004]; aA REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 387: Aus- und Einbringung als unterschiedliche Sachverhalte). Letztlich stehe der Sinn der Regelung, eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zu vermeiden, einer restriktiven, wortgetreuen Auslegung entgegen, so dass im Wege einer teleologischen Extension auch bei Ausbringungen die Zuordnung stiller Reserven als zulässig anzusehen sei (vgl. WERNDL in KSM, § 6 Rn. L 43 [10/2004]; PAUS, FR 2003, 59 [61]). Zudem wird die Vermutung geäußert, die Stpfl. würden, da sie eine Verschiebung latenter Ertragsteuerlasten im Regelfall gar nicht beabsichtigten, von einer Ausbringung absehen, sollte ihnen keine Möglichkeit für eine Zuordnung stiller Reserven eröffnet werden; mithin würden Konzentrationsvorgänge, da „reserventreu“ durchführbar, gegenüber Dekonzentrationsvorgängen begünstigt, was volkswirtschaftlich fragwürdig sei (vgl. RÖDDER, StJb. 1994/95, 295 [317]).

Zulässigkeit der Ausgleichspostenmethode: Während es bei den durch Ergänzungsbilanzen herkömmlicher Prägung erfolgenden Zuordnungen darum geht, stille Reserven aus WG eines BV den an diesem BV beteiligten Steuersubjekten zutreffend zuzurechnen, muss nunmehr eine Zuordnungstechnik zur Anwendung gelangen, welche es vermag, stille Reserven aus WG verschiedener BV anteilig einzelnen Steuersubjekten zuzuordnen, wobei diese ggf. an dem jeweiligen BV nicht (mehr) beteiligt sind. Hierfür erscheint insbes. die vorwiegend im Zusammenhang mit der Realteilung diskutierte Ausgleichspostenmethode (s. § 16 Anm. 553) geeignet. Bei der Ausgleichspostenmethode wird zwar (wie bei der Kapitalkontenanpassungsmethode) das ausgebrachte WG zum Buchwert ausgebucht, jedoch das Kapitalkonto des Übertragungsempfängers nicht lediglich um diesen Betrag, sondern vielmehr in einem solchen Ausmaß vermindert, dass die Relation der Buchwerte der Kapitalkonten anschließend der sich infolge der Ausbringung veränderten Beteiligungsquote entspricht. In der Bilanz des Einzelunternehmers ist das betreffende WG zum Buchwert auszuweisen, während die Erhöhung seines dortigen Kapitalkontos der Verminderung seines Kapitalkontos in der Gesellschaftsbilanz entspricht. Da bei Existenz stiller Reserven im ausgebrachten WG und/oder in den übrigen WG des Gesellschaftsvermögens der Buchwert des ausgebrachten WG nicht der Verminderung des Kapitalkontos des Übertragungsempfängers entspricht, ist diese Differenz in der Gesellschaftsbilanz und spiegelbildlich in der Bilanz des Empfängers durch Ansatz eines Ausgleichspostens auszugleichen.

Beispiel 2: Bezüglich des Beispiels aus Anm. 1585 ließe sich diese wechselseitige Verlagerung stiller Reserven durch Anwendung der Ausgleichspostenmethode wie folgt vermeiden: Anstelle der vorstehenden Kapitalkontenanpassung (Verringerung des Kapitalkontos A auf 170 T €, Erhöhung der Kapitalkonten B und C auf jeweils 340 T €) sind die Kapitalkonten zu Buchwerten zu belassen, wobei das Kapitalkonto des A entsprechend der Verringerung seiner Beteiligungsquote um 150 T € zu vermindern und die sich gegenüber der Verminderung der Aktivseite um den Buchwert des WG (50 T €) ergebende Differenz (100 T €) durch einen Ausgleichsposten auszufüllen ist. Dabei ist für die Gesellschafter, die bezüglich dieses WG stille Reserven verlieren (hier: B und C), ein passiver Ausgleichsposten zu ihrem jeweiligen Kapitalkonto zu bilden. Weist man nun den Ausgleichsposten in der Gesellschaftsbilanz aus, so ist dieser anteilig A (20 %), B und C (je 40 %) zuzurechnen; mithin muss durch Ergänzungsbilanzen eine entsprechende Korrektur erfolgen (positive Ergänzungsbilanz für A, negative Ergänzungsbilanz jeweils für B bzw. C). Der Gesellschafter, der zusätzlich stille Reserven übernommen hat (hier: A), weist im Gegenzug in der Bilanz seines Einzelunternehmens einen aktivischen Ausgleichsposten zu seinem dortigen Kapitalkonto aus. Im Fall der Realisierung stiller Reserven, sei es durch Veräußerung oder Entnahme, sei es im Wege der AfA, sind aktive und passive Ausgleichsposten in den einzelnen Bilanzen korrespondierend so fortzuentwickeln, dass die aufgedeckten stillen Reserven den Mitunternehmern der Ursprungsgesellschaft nach dem vormaligen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet werden.

Sollen darüber hinaus auch die stillen Reserven der bei der Gesellschaft verbliebenen WG zugeordnet werden, so ist für B und C jeweils ein entsprechender Mehrwert für WG I von 10 T € und für A in einer negativen Ergänzungsbilanz ein Minderwert von 20 T € auszuweisen.

Es ergeben sich die folgenden Bilanzen:

Aktiva	Bilanz Einzelunternehmen A in T €		Passiva
WG III	50	Kapital A	150
Ausgleichsposten	100		
	150		150

Aktiva	ABC-oHG nach Ausbringung in T €		Passiva
WG I	50	Kapital A	150
WG II	800	Kapital B	300
		Kapital C	300
		Ausgleichsposten	100
	850		850

Aktiva	Ergänzungsbilanz B bzw. C in T €		Passiva
Mehrwert WG I	10	Minderwert Ausgleichsposten	10
	10		10

Aktiva	Ergänzungsbilanz A in T €		Passiva
Mehrwert Ausgleichsposten	20	Minderwert WG I	20
	20		20

Bei Aufdeckung der stillen Reserven ergibt sich folgende personelle und wirtschaftsgutbezogene Zuordnung:

Stille Reserven in	WG I	A	B	C
Gesellschaftsbilanz	150	30	60	60
Ergänzungsbilanz A	20	20	–	–
Ergänzungsbilanz B	– 10	–	– 10	–
Ergänzungsbilanz C	– 10	–	–	– 10
Summe	150	50	50	50

Stille Reserven in	WG III	A	B	C
Bilanz Einzelunternehmen	150	150	–	–
Ausgleichsposten Einzelunternehmen A	– 100	– 100	–	–
Ausgleichsposten Gesellschaftsbilanz	100	20	40	40
Ausgleichsposten Ergänzungsbilanzen B bzw. C	20	–	10	10
Ausgleichsposten Ergänzungsbilanz A	– 20	– 20		
Summe	150	50	50	50

Im Ergebnis werden mithin A, B und C jeweils insgesamt stille Reserven iHv. 100 T € zugerechnet. Diese Verteilung entspricht derjenigen, welche sich bei Verbleib des WG in der Gesellschaft eingestellt hätte.

- ▶ *Auffassung der Rechtsprechung:* In seinem zur Realteilung ergangenen Urteil hat der BFH die Ausgleichspostenmethode abgelehnt (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385). Zwar vermeide diese, so der BFH, den buchmäßigen Übergang von stillen Reserven von einem Gesellschafter auf einen anderen, widerspreche jedoch in gravierender Weise den Grundsätzen ordnungsmäßiger Gewinnermittlung, verstoße gegen das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und sei zudem äußerst unpraktikabel, da insbes. eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Gewinnen, die nach der Auseinandersetzung der Gesellschaft mit ehemaligem Gesellschaftsvermögen erzielt werden, nicht zulässig sei.

► *Stellungnahme:* Festzuhalten ist, dass die Ausgleichspostenmethode eine sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutsbezogene richtige Zuordnung der stillen Reserven gewährleistet. Zwar sind die seitens der Rspr. angeführten Nachteile nicht von der Hand zu weisen, gleichwohl zu relativieren: So ist dem Vorwurf, es werde gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstoßen, da die Fortentwicklung des jeweils eigenen Ausgleichspostens vom Verhalten eines anderen Stpfl. abhänge, entgegenzuhalten, dass mit der Legung der stillen Reserven die Stpfl. zumindest den ersten Teil der Tatbestandsverwirklichung gemeinsam vollzogen haben (vgl. JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, DStR 1992, 1149 [1155]). Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber mit der Regelung in Satz 4, welche bei Aufdeckung der im übertragenden WG enthaltenen stillen Reserven durch den Übertragungsempfänger ggf. die Annahme einer Gewinnrealisierung beim Übertragenden nach sich zieht, im Kontext der Übertragung von WG bei PersGes. den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung selbst eingeschränkt hat (krit. CREZELIUS, FR 2002, 805 [809]). Aufgrund der gegenseitigen Mitteilungspflicht über das Schicksal der betreffenden stillen Reserven weist die Ausgleichspostenmethode auf den ersten Blick zweifelsohne Praktikabilitätsdefizite auf; bei näherem Hinsehen reduzieren sich diese jedoch: So steht die Fortentwicklung der Ausgleichsposten bereits im Zeitpunkt der Ausbringung fest, wenn das übertragene WG planmäßig abzuschreiben ist, da in diesem Fall die Aufdeckung der stillen Reserven und folglich auch die Fortschreibung des Ausgleichspostens planmäßig erfolgt. Lediglich im Fall der Veräußerung bzw. Entnahme oder aber außerplanmäßigen Wertkorrekturen bestünde mithin ein Mitteilungsgebot an die anderen Gesellschafter bzw. die Gesellschaft. Unabhängig davon ließe sich eine weitergehende Komplexitätsreduktion durch die Vorgabe einer typisierten Abschreibungsdauer für die Ausgleichsposten erreichen (vgl. JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, DStR 1992, 1149 [1155]; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2013, 238 f.). Bei Ausbringung in das SonderBV bei derselben Mitunternehmerschaft bestünden die vorgenannten Schwierigkeiten ohnehin nicht, weil dieses SonderBV in dasselbe Feststellungsverfahren einzubeziehen ist (ähnlich LEY, StbJb. 2003/04, 135 [155]).

Praktikabilitätsüberlegungen vermögen uE den durch die Kapitalkontenanpassungsmethode bewirkten Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip nicht zu rechtfertigen. Es vermag nicht zu überzeugen, dass der Gesetzgeber den Stpfl. im Fall der Ausbringung nur die Wahlmöglichkeit eröffnet, entweder die stillen Reserven beizubehalten, dabei jedoch deren interpersonelle Verlagerung in Kauf zu nehmen, oder aber, um Letzteres zu vermeiden, die stillen Reserven durch entgeltliche Übertragung des WG sofort aufzudecken. Wie gezeigt gewährleistet die Ausgleichspostenmethode trotz Nichtaufdeckung der stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt deren personell zutreffende Zuordnung; der Gesetzgeber sollte daher insoweit zumindest ein Wahlrecht zur Anwendung der Ausgleichspostenmethode gewähren.

1587 cc) Auswirkungen auf die Anwendung von § 15a

Die Übertragung von WG nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)BV eines Gesellschafters ist bei diesem, soweit sich dadurch sein Kapitalkonto iSv. § 15a Abs. 1 Satz 1 vermindert, grds. als Entnahme iSv. § 15a Abs. 3 Satz 1 zu qualifizieren (s. Anm. 1506) und kann daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu einer entsprechenden Gewinnzurechnung führen. Im Einzelfall ist es auch denkbar, dass sich infolge der durch die Übertragung ausgelösten Kapitalkontenanpassung auch das Kapitalkonto eines

anderen als desjenigen Gesellschafters mindert, in dessen (Sonder-)BV das WG übertragen wird. Hierin wird aber zu Recht kein Fall von § 15a Abs. 3 Satz 1 gesehen (vgl. NEU/STAMM, DStR 2005, 141 [143]).

e) Unentgeltliche Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen 1588

Zum Begriff der Unentgeltlichkeit s. Anm. 1553. Hinsichtlich der Rechtsfolgen kann grds. auf die vorstehenden Ausführungen zur Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten verwiesen werden. Unterschiede bestehen lediglich insoweit, als unentgeltliche Übertragungen grds. nicht zu geänderten Beteiligungsverhältnissen führen; infolgedessen können auch keine Vermögensverschiebungen hinsichtlich des bisherigen Gesamthandsvermögens und auch keine disproportionalen Ertragsteuerlasten einzelner Mitunternehmer hinsichtlich der in den übrigen WG des Gesamthandsvermögens vorhandenen stillen Reserven auftreten. Das Überspringen der im übertragenen WG ruhenden stillen Reserven kann mit Hilfe von Ergänzungsbilanzen vermieden werden (vgl. PAUS, FR 2003, 59 [62]).

f) Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft 1589

Grundsätzliche Rechtsfolge: Der Buchwert ist nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 auch anzusetzen, soweit ein WG unentgeltlich zwischen den jeweiligen SonderBV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird. Dadurch gehen die stillen Reserven im Grundsatz – unter Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip – auf den Übertragungsempfänger über.

Möglichkeiten der Vermeidung des Überspringens stiller Reserven: Ob die bewirkte interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen verhindert werden kann, ist umstritten (für eine Zuordnungsmöglichkeit durch Ergänzungsbilanzen KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 502.12 [5/2015]; in diese Richtung auch WENDT, FR 2002, 53 [63], unter der Voraussetzung, dass das WG bei beiden Mitunternehmern SonderBV darstellt; gegen eine Zuordnungsmöglichkeit KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 707; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 378a). Auch in diesen Fällen kann uE – wie im Fall der Ausbringung (s. Anm. 1586) – den Stpfl. die Möglichkeit einer personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven nicht vorzuenthalten werden, sei es durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen, sei es durch den Ansatz entsprechender Ausgleichsposten in den jeweiligen Sonderbilanzen. Zudem ist dies verfahrenstechnisch unproblematisch, weil sich die Auflösung der jeweiligen Ausgleichsposten hier, anders als in den Fällen der Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in ein EinzelBV, für alle Beteiligten innerhalb desselben Feststellungsverfahrens vollzieht. Die Zuordnungsentcheidung bezüglich der stillen Reserven ist endgültig, dh., eine erfolgswirksame Auflösung der Ergänzungsbilanzen bzw. der Ausgleichsposten nach Ablauf der Sperrfrist ist uE nicht möglich (aA SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 31, Fn. 290 f.).

Beispiel: A und sein Sohn B sind zu gleichen Teilen an der AB-oHG beteiligt. A überträgt ein von der AB-oHG betrieblich genutztes WG seines SonderBV unentgeltlich auf B, der es weiterhin der AB-oHG zur Nutzung überlässt. Vor der Übertragung gestaltet sich die Sonderbilanz des A wie folgt:

Aktiva	Sonderbilanz A vor Übertragung in T €				Passiva	
	Buchwert	Teilwert	Sonderkapital A	Buchwert	Teilwert	
WG	50	200			50	200
	50	200		50	200	

Die Verlagerung der stillen Reserven des WG von A auf B lässt sich durch Anwendung der Ausgleichspostenmethode vermeiden. Für denjenigen Gesellschafter, der stille Reserven verliert (hier: A) ist ein passiver Ausgleichsposten zu seinem Kapitalkonto in der Sonderbilanz zu bilden. Der Gesellschafter, der zusätzlich stille Reserven übernommen hat (hier: B), weist im Gegenzug in der Sonderbilanz einen aktivischen Ausgleichsposten zu seinem Kapitalkonto aus.

Aktiva	Sonderbilanz A nach Übertragung in T €				Passiva	
	Buchwert	Teilwert	Ausgleichsposten	Buchwert	Teilwert	
Sonderkapital A	150	0			150	0
	150	0		150	0	

Aktiva	Sonderbilanz B vor Übertragung in T €				Passiva	
	Buchwert	Teilwert	Sonderkapital B	Buchwert	Teilwert	
WG	50	200			200	200
Ausgleichsposten	150	0				
	200	200		200	200	

Im Fall der Realisierung stiller Reserven, sei es durch Veräußerung oder Entnahme, sei es im Wege der AfA, sind aktive und passive Ausgleichsposten in den einzelnen Sonderbilanzen korrespondierend fortzuentwickeln, was zur Folge hat, dass die im Übertragungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven von A versteuert werden.

Beteiligung von Kapitalgesellschaften: Überträgt eine KapGes. ein WG unentgeltlich aus ihrem SonderBV in das SonderBV eines ihrer Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person bei derselben Mitunternehmerschaft, so ist auf Ebene der übertragenden KapGes. eine verhinderte Vermögensmehrung und folglich eine vGA gegeben (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 700). Die sich aus § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ergebende Aufdeckung der stillen Reserven ist dabei vorrangig gegenüber der Buchwertübertragung nach Satz 3 Nr. 3 (s. auch Anm. 1507). Ausgehend von der Überlegung, dass zunächst wegen Satz 3 Nr. 3 das übertragene WG erfolgsneutral aus der Sonderbilanz der übertragenden KapGes. ausgebucht worden ist, ist sodann innerhalb der Gewinnfeststellung der PersGes. außerbilanziell der Betrag der stillen Reserven zum Sonderbilanzergebnis der KapGes. hinzuzurechnen und innerhalb der Sonderbilanz des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG entsprechend zu erhöhen. In Abhängigkeit von der Vermögenszugehörigkeit der Beteiligung an der übertragenden KapGes. hat der Übertragungsempfänger zudem eine vGA in Höhe des gemeinen Werts des übertragenen WG als (Sonder-)BE bzw. als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Für den umgekehrten Fall, Übertragung aus dem SonderBV einer natürlichen Person in das SonderBV eines KStSubjekts bei derselben Mitunternehmerschaft, s. Anm. 1657, 1659; für den Fall der Übertragung zwischen den SonderBV zweier KStSubjekte bei derselben Mitunternehmerschaft s. Anm. 1658.

1590 **g) Wertfortführung**

Grundsatz: In der künftigen Gewinnermittlung des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG fortzuentwickeln. Dabei sind, in Er-

mangelung einer eigenständigen gesetzlichen Regelung in Abs. 5 und vor dem Hintergrund der insoweit vergleichbaren Problematik, die für die Buchwertfortführung bei Einbringungen nach § 24 UmwStG getroffenen Vorschriften analog anzuwenden (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 494 [5/2015]). Dies bedeutet, dass der Übertragungsempfänger gem. § 23 Abs. 1 iVm. § 12 Abs. 3 Halbs. 1 UmwStG analog in die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt, hier insbes. bezüglich der Folgebewertung der WG (zB bezüglich einer etwaigen Wertaufholung bei vorheriger Teilwertabschreibung im übertragenden BV) sowie der AfA (Übernahme der vom Rechtsvorgänger angewendeten AfA-Methode sowie der Restnutzungsdauer, vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [130]). Darüber hinaus ist bei analoger Anwendung von § 23 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG die Besitzzeit des Rechtsvorgängers dem Übertragungsempfänger anzurechnen, so dass im Fall einer sich anschließenden Veräußerung des betreffenden WG die Tatbestandsvoraussetzung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (mind. sechsjährige Zugehörigkeit zum AV) ggf. erfüllt ist (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; SELBMANN, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 2003, 209; HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [130]; OFD Kiel v. 22.8.2001 – S 2139 A-St 232, FR 2001, 1246).

Wertfortführung der Ergänzungsbilanzen: Sind zur Darstellung des Buchwertansatzes Ergänzungsbilanzen aufgestellt worden (s. Anm. 1580), so sind diese grds. fortzuführen. Dies gilt ebenso für im Fall der Ausbringung bzw. anlässlich der Übertragung zwischen SonderBV der Mitunternehmer etwaig gebildete Ausgleichsposten (aA SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 31, Fn. 291). Dabei sind positive und negative Ergänzungsbilanzen bzw. aktivische und passivische Ausgleichsposten korrespondierend weiterzuentwickeln (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 24.14). Fraglich ist allerdings, nach welcher Systematik diese Fortentwicklung zu erfolgen hat (s. § 15 Anm. 513 iVm. § 15 Anm. 510). Für den Fall des Anteilerwerbs hat der IV. Senat mit Urteil v. 20.11.2014 (IV R 1/11, FR 2015, 552 mit Anm. WENDT) nunmehr die Auffassung vertreten, dass der Erwerber des Anteils an einer Personengesellschaft bezüglich der Wertfortführung seiner Anschaffungskosten für die anteiligen Wirtschaftsgüter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichzustellen sei. Deshalb, so der IV. Senat des BFH, sei die AfA auf die im Zeitpunkt des Anteilerwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen und zugleich stünden dem dem Erwerber etwaige Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut angeschafft hätte. Die in der Gesamthandsbilanz zur Anwendung gelangenden Wertfortführungsparameter sind daher nicht für die Wertfortführung in der Ergänzungsbilanz zu übernehmen, sondern vielmehr sind die Wertansätze in der Ergänzungsbilanz so fortzuschreiben, dass sich für den Anteilerwerber ein auf Basis seiner individuellen Anschaffungskosten für die anteiligen Wirtschaftsgüter zutreffender AfA-Betrag ergibt, der sich aus dem auf ihn entfallenden AfA-Betrag aus der Gesamthandsbilanz und dem zum richtigen AfA-Betrag noch fehlenden Differenz-AfA-Betrag aus seiner Ergänzungsbilanz zusammensetzt (instruktiv BOLK, DStZ 2015, 472). Ob diese Systematik bezüglich der Wertfortführung von Ergänzungsbilanzen, die aus Übertragungen iSv. Abs. 5 Satz 3 resultieren, ist unklar, indes sprechen uE gute Gründe dafür: So entspricht der Fall einer Übertragung von EinzelWG gegen Gewährung von

Gesellschaftsrechten in seinem wirtschaftlichen Gehalt insoweit dem Anteils-erwerb, als auch hier die anderen Gesellschafter durch ihre Bar- oder Sachein-bringungen bzw. durch die Reduzierung ihrer Beteiligungsquote dem Übertra-genden anteilig stille Reserven vergütet haben (vgl. NIEHUS, StuW 2002, 116 [122]). Für den Fall der unentgeltlichen Übertragung fehlt es zwar erkennbar an eigenen Aufwendungen der anderen Gesellschafter, allerdings erhalten diese bei Zuordnung der stillen Reserven zum Einbringenden das anteilige Wirtschaftsgut zum Teilwert geschenkt, so dass ihnen insoweit Quasi-Anschaffungskosten ent- stehen. In beiden Fallkonstellationen entstehen mithin individuelle Anschaf- fungskosten für die anderen Gesellschafter, die sodann nach Maßgabe der im Übertragungszeitpunkt geltenden Restnutzungsdauer und ggf. unter Inan- spruchnahme etwaiger Methodenwahlrechte zu periodisieren sind. Der sich aus der Analogie zu § 24 UmwStG ergebende Eintritt der aufnehmenden PersGes. in die Rechtsstellung des Übertragenden steht dem nicht entgegen, da durch die vorstehend beschriebene Wertfortführungssystematik lediglich die steuerliche Gewinnverteilung zwischen den Gesellschaftern modifiziert wird, während der sich aus Gesamthands- und Ergänzungsbilanzen insgesamt ergebende AfA-Ber- trag demjenigen entspricht, der sich bei fortgesetzter Zugehörigkeit des WG zum UrsprungsBV ergeben hätte.

1591–1594 Einstweilen frei.

6. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven bei Auslands- beziehungen

1595 a) Grundsatz

Dass die Bewertung zum Buchwert nach Abs. 5 Satz 1 nur dann erfolgt, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, meint weder, dass die bei der späteren Aufdeckung der stillen Reserven bewirkte Steuerlast derjenigen im Fall einer sofortigen Aufdeckung entsprechen muss, noch dass die Besteuerung der stillen Reserven bei demselben Steuersubjekt zu erfolgen hat; ausreichend ist vielmehr, dass auch nach der Übertragung der grundsätzliche Besteuerungs- zugriff durch den deutschen Fiskus fortbesteht.

1596 b) Übertragung in ausländische Personengesellschaft

Auch bei Übertragungen aus dem inländ. BV bzw. SonderBV eines Mitunterneh- mers in das (ausländ.) Gesellschaftsvermögen einer ausländ. Gesellschaft, die auf- grund eines Typenvergleichs mit einer PersGes. des deutschen Rechts vergleich- bar ist (s. auch § 15 Anm. 414 mwN; zur Durchführung des Typenvergleichs etwa JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 490 ff.), ist str., ob die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet ist.

Auffassung des Gesetzgebers: Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber unabhängig davon, ob sich das aufnehmende BV in einem Staat befindet, mit dem ein DBA mit Freistellungs- oder aber mit Anrechnungsmethode bzw. kein DBA abgeschlossen ist, bei Übertragungen iSv. Satz 3 die Besteuerung der stil- len Reserven als nicht sichergestellt beurteilt und folglich die Aufdeckung der stillen Reserven für geboten hält (s. Anm. 1537).

Auffassung der Finanzverwaltung: Es gelten weiterhin die Regelungen der Rn. 2.6.4. der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076), wonach bei einem Transfer in eine

ausländ. PersGes. der Fremdvergleichspreis anzusetzen ist und eine aufgeschobene Besteuerung nicht in Betracht kommt. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die BS der ausländ. PersGes. in einem Nicht-DBA-Staat bzw. einem DBA-Staat mit Anrechnungsmethode oder in einem DBA-Staat mit Freistellungsmethode befindet (vgl. PYSZKA/BRAUER, *Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht*, 2004, Rn. 139, 143). Selbst bei Übertragung des WG in das einer inländ. BS der ausländ. PersGes. zugeordnete BV ist trotz Verbleibs innerhalb der deutschen Besteuerungshoheit dem Wortlaut des BS-Erlasses zufolge eine Bewertung zum Fremdvergleichspreis vorzunehmen (krit. LÜDICKE, *StbJb.* 1997/98, 449 [490]). Bemerkenswert dabei ist, dass diese Auffassung der FinVerw. aus einer Zeit stammt, in der Abs. 5 Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 für Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den SonderBV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft ohnehin den Teilwertansatz vorsah (FISCHER, *FS Vogel*, 2000, 963 [980]), und folglich lediglich eine Verschärfung dahingehend bewirkte, dass der Ansatz des regelmäßig über dem Teilwert liegenden Fremdvergleichspreises vorgeschrieben wurde. Dass Abs. 5 Satz 3 inzwischen mit der Buchwertverknüpfung ins Gegenteil verkehrt wurde und zudem der BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, *BStBl. II* 2009, 464; Nichtanwendungserlass BMF v. 20.5.2009 – IV C 6 - S 2134/07/10005, *BStBl. I* 2009, 671) in grenzüberschreitenden Übertragungsfällen die Besteuerung der stillen Reserven als gesichert beurteilt hat, hat die FinVerw. indes nicht zu einer entsprechenden Änderung ihre Auffassung bewegen (zu Recht krit. DITZ/SCHNEIDER, *DStR* 2010, 81 [85]). Vielmehr vertritt die FinVerw. mit BMF v. 8.12.2011 (IV C 6 - S 2241/10/10002, *BStBl. I* 2011, 1279 – Tz. 12 iVm. 7) nunmehr sogar die Auffassung, dass eine Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nur vorliege, wenn auch die nach der Übertragung eintretenden Wertsteigerungen dem inländ. Besteuerungszugriff unterliegen würden.

Auffassung des BFH: Mit Urteil BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, *BStBl. II* 2009, 464) hat der BFH bezüglich der Rechtslage vor Abs. 5 die Auffassung vertreten, dass es sich bei der Übertragung einzelner WG in das Gesamthandsvermögen einer ausländ. PersGes. weder um eine die sofortige Besteuerung gebietende Außentransaktion handele noch eine Gefährdung des inländ. Besteuerungsrechts für die bis zum Zeitpunkt des Transfers entstandenen stillen Reserven bestehe, selbst wenn fortan ein DBA mit Freistellungsmethode zur Anwendung gelange.

Auffassung im Schrifttum: Nach wohl hM ist auch bei Übertragungen aus dem inländ. (Sonder-)BV eines Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen einer ausländ. PersGes. ein Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 gegeben, da in Anwendung der Grundsätze des Urteils BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, *BStBl. II* 2009, 464) die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt und zudem eine gegenüber dem reinen Inlandsfall differenzierte Behandlung nicht zu rechtfertigen sei (vgl. LEVEDAG in U. PRINZ, *Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht*, 2013, Rn. 11.131 f.; DITZ in WASSERMAYER/RICHTER/SCHNITTKER, *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2015, Rn. 12.35, 12.38; DITZ/SCHNEIDER, *DStR* 2010, 81 [85]; DITZ, *IStR* 2009, 115 [119]; U. PRINZ, *DB* 2009, 807 [810]; KÖRNER, *IStR* 2009, 741 [746]; SCHNEIDER/OEPEN, *FR* 2009, 22 [27 f.]; KESSLER/HUCK, *StuW* 2005, 193 [210]). Nach aA soll hingegen im Fall der Übertragung auf eine PersGes. wegen des damit einhergehenden Rechtsträgerwechsels ein zur Aufdeckung der stillen Reserven führender Außenumsatz vorliegen, bei welchem, da abkommensrechtl. keine Zuordnungsmöglichkeit der stillen Reserven zum abgebenden Betrieb mehr bestehe,

die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt sei (vgl. WASSERMEYER in WASSERMEYER/RICHTER/SCHNITTKER, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 2.19; MITSCHKE, FR 2009, 326 [327]; MITSCHKE, FR 2008, 1144 [1145]; wohl auch HEURUNG/BRESGEN, GmbHR 2014, 187 [194]).

Stellungnahme: Besteht kein DBA bzw. ein Anrechnungs-DBA, so bleibt uE das deutsche Besteuerungsrecht bezüglich der stillen Reserven erhalten, wenn diese, beispielsweise durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz, dem übertragenden Steuerinländer zugeordnet werden (zustimmend LEVEDAG in U. PRINZ, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 11.132). Wird eine derartige Zuordnung unterlassen, so besteht das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus insoweit fort, als die stillen Reserven anteilig auf den übertragenden sowie weitere mitunternehmerisch beteiligte Steuerinländer entfallen (so bereits LÜDICKE, StbJb. 1997/98, 449 [491]). Befindet sich die PersGes. in einem Staat, mit dem ein Freistellungs-DBA besteht, so gilt uE die bezüglich der grenzüberschreitenden Überführungen iSd. Sätze 1 bzw. 2 geltende Argumentation für eine Buchwertübertragung insoweit entsprechend (s. Anm. 1537), als entweder die im Zeitpunkt der Übertragung vorhandenen stillen Reserven dem übertragenden Steuerinländer durch Ergänzungsbilanzen zugeordnet werden, oder, sollte dies nicht erfolgen, weitere Steuerinländer an der PersGes. beteiligt sind. In allen Fällen gilt jedoch, dass, insoweit als infolge eines Buchwertansatzes stille Reserven auf im Inland nicht Stpfl. übergehen würden, die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr gewährleistet und folglich in diesem Ausmaß eine Aufdeckung der stillen Reserven geboten wäre (in diese Richtung auch PFAAR, IStR 2000, 42 [45], insbes. Fn. 30). Eine grundsätzliche Gewinnrealisierung kann indes auch nicht mit dem vermeintlichen Vorliegen eines Außensatzes begründet werden, da weder die unentgeltliche Übertragung noch eine solche gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach nationalem StRecht einen Realisationstatbestand darstellen (s. Anm. 1501). Doch selbst wenn man das Vorliegen eines Realisationstatbestands annähme, so stellte die grundsätzliche Versagung des Buchwertansatzes im grenzüberschreitenden Sachverhalt gemeinschaftsrechtl. einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit sowohl des einbringenden Gesellschafters als auch der ausländ. PersGes. dar (THÖMMES, StbJb. 2003/04, 201 [234]; SCHAUMBURG, FS Wassermeyer, 2005, 411 [434f.]; PYSZKA/BRAUER, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, 2004, Rn. 152; KÖRNER, IStR 2010, 208 [209]; s. Anm. 1505), so dass insoweit der Buchwertansatz zu gewähren wäre. Dies umso mehr, als § 4g in diesen Fällen nicht anwendbar ist, ein Besteuerungsaufschub folglich nicht erreicht werden kann (vgl. KESSLER/WINTERHALTER/HUCK, DStR 2007, 133 [134]; aA KRAFT, ISR 2013, 297 [299], der allerdings den dadurch erreichten Besteuerungsaufschub als nicht ausreichend ansieht).

Auch aus dem in Abs. 5 enthaltenen Versuch eines Verweises auf § 4 Abs. 1 Satz 4 folgt letztlich nicht anderes: Zum einen ist der Verweis zu unbestimmt, wie LEVEDAG (in U. PRINZ, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 11.133) zutreffend ausführt, da sich aus der im Gesetz angeordneten zweifach entsprechenden Geltung – zunächst ordnet Satz 3 die entsprechende Geltung von Satz 1 an, welcher anschließend § 4 Abs. 1 Satz 4 für entsprechend anwendbar erklärt – kaum eine präzise Rechtsfolge ableiten lässt. Doch selbst wenn man der gesetzgeberischen Verweisteknik folgt, so bleibt Abs. 4 Satz 1 wirkungslos, da, wie ausgeführt, ein Ausschluss oder eine Beschränkung des inländ. Besteuerungsrecht bei den hier in Rede stehenden Fällen grds. nicht vorliegt (vgl. zur Kritik an § 4 Abs. 1 Satz 4 Anm. 1537). Ebenso ist die Auffassung

der FinVerw. abzulehnen, wonach eine Sicherstellung der stillen Reserven nur dann gegeben sei, wenn auch zukünftige Wertsteigerungen dem inländ. Besteuerungszugriff unterliegen würden (s. Anm. 1537).

Ob gemeinschaftsrechtl. ein Buchwertansatz auch insoweit geboten ist, als die stillen Reserven auf einen im Inland nicht Stpfl. übergehen, erscheint uE allerdings fraglich, da insoweit ggf. jedweder Anknüpfungspunkt an das inländ. StRecht fehlen würde. Ursächlich für diese offene Frage ist die steuersystematisch verfehltete Entscheidung des Gesetzgebers, bei Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven zu tolerieren.

c) Übertragung in ausländische Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft

1597

Erfolgt die Übertragung aus dem inländ. (Sonder-)BV eines Mitunternehmers in das einer ausländ. BS zugeordnete BV einer inländ. PersGes., so ist uE von einem zweistufigen Vorgang auszugehen: Zunächst überträgt der Mitunternehmer aus seinem BV bzw. SonderBV in das inländ. Gesamthandsvermögen der PersGes. gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2, sodann überführt diese das WG gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 – uE zu Buchwerten – in ihre ausländ. BS (s. auch KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [724 f.], insbes. Fn. 97).

d) Übertragung auf ausländischen Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft

1598

Übertragungen iSv. Satz 3 Nr. 1 bzw. 2: Bei Übertragungen aus dem inländ. BV einer PersGes. in das Auslands-BV eines an der Gesellschaft beteiligten Steuerausländers ist davon auszugehen, dass die FinVerw. einen Verlust des inländ. Besteuerungsrechts annimmt (vgl. BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076 – Tz. 2.6.3, für den Fall der Überführung zwischen inländ. BS und ausländ. Stammhaus), so dass folglich die stillen Reserven aufzudecken wären. Diesbezüglich wird allerdings mit Verweis auf BFH v. 17.7.2008 (I R 77/06, BStBl. II 2009, 464) vertreten, dass auch in diesen Fällen das inländ. Recht zur Besteuerung der stillen Reserven, die bis zum Zeitpunkt der Übertragung entstanden sind, fortbesteht (vgl. MICK/DYCKMANN in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2010, Rn. 8.142; DITZ in WASSERMEYER/RICHTER/SCHNITTKER, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, Rn. 12.36). Erforderlich wäre hierzu uE, dass die stillen Reserven den Gesellschaftern der übertragenden inländ. PersGes. durch Ergänzungsbilanzen oÄ zugeordnet werden. Ob dies im Ausbringungsfall möglich ist, ist allerdings umstritten (s. Anm. 1586).

Übertragungen iSv. Satz 3 Nr. 3: Bei der Übertragung eines WG aus dem SonderBV eines Steuerinländers in das SonderBV eines Steuerausländers bei derselben inländ. PersGes. ist fraglich, ob das inländ. Besteuerungsrecht fortbesteht. Zwar stellt das betreffende WG nach nationalem StRecht fortan SonderBV des empfangenden Mitunternehmers dar, woraufhin die Besteuerung der stillen Reserven (zunächst) sichergestellt ist. Besteht jedoch ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des ausländ. Mitunternehmers, so ist ggf. abkommensrechtl. nicht Art. 7 OECD-MA anwendbar, sondern vielmehr können sich die spezielleren Verteilungsartikel als einschlägig erweisen. Dies aber kann dazu führen, dass ein etwaiger Veräußerungsgewinn gem. Art. 13 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters besteuert wird, woraufhin das inländ. Besteuerungsrecht verloren gehen würde (vgl. PILTZ, IStR 1996, 457; WASSERMEYER in WASSERMEYER, Doppelbesteuerungsabkommen, OECD-MA Art. 7 Rn. 119

[10/2013]). Überschrieben wird eine solche denkbare Zuordnung der stillen Reserven zum Ausland allerdings durch § 50d Abs. 10 Satz 3 idF des AmtshilfeRLUMsG, wonach ungeachtet entgegenstehender DBA-Regelungen im Ergebnis eine Zuordnung des SonderBV zur BS der inländ. PersGes. erfolgt. Da die Regelung sowohl die laufenden Vergütungen als auch etwaige Veräußerungsgewinne umfasst (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, unter 5.1.1; HRUSCHKA, DStR 2014, 2421 [2426]), ist die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet, so dass § 50d Abs. 10 in diesen Fällen eine Entstrickung verhindert (vgl. LEVEDAG in U. PRINZ, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2013, Rn. 11.144). Dagegen könnte allerdings sprechen, dass § 50d Abs. 10 Satz 5 eine Anrechnungsmöglichkeit einer etwaig im Ausland auf die stillen Reserven gezahlten Steuer auf die darauf entfallende deutsche Steuer vorsieht. Aus einer solchen Anrechnung(-smöglichkeit) folgt uE jedoch nicht, dass die Besteuerung der stillen Reserven im Inland nicht mehr sichergestellt sei (s. Anm. 1537). Ob die vorstehenden Zuordnungsüberlegungen nach § 50d Abs. 10 auch für WG des SonderBV gelten, mit denen kein Aufwand in der BS der inländ. PersGes. verbunden ist, zB unentgeltlich überlassene WG oder WG des SonderBV II, ist umstritten (für SonderBV II dies bejahend GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 50d Rn. 45c; aA HRUSCHKA, IStR 2013, 830 [833]; BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, unter 5.1.1). Plädiert man in diesen Fällen für eine Zuordnung zum Ansässigkeitsstaat, so würden durch Übertragungen von EinzelWG aus dem SonderBV eines inländ. Mitunternehmers in das SonderBV eines ausländ. Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft Entstrickungen bewirkt (vgl. HRUSCHKA, DStR 2014, 2421 [2426 f.]), welche vor dem Hintergrund einer Buchwertverknüpfung im reinen Inlandsfall gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 gemeinschaftsrechtl. allerdings fragwürdig wären. Angefügt sei, dass der I. Senat des BFH v. 11.12.2013 (I R 4/13, BStBl. II 2014, 791) in § 50d Abs. 10 ein verfassungsrechtl. unzulässiges TREATY OVERRIDE erblickt und diese Frage dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt hat (Az. BVerfG 2 BvL 15/14).

1599 e) Übertragung auf fiktiv gewerbliche inländische Personengesellschaft

Die Besteuerung der stillen Reserven ist im Grundsatz auch bei Übertragungen nach Satz 3 auf solche PersGes. gewährleistet, die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 im Wege der Abfärbung, gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 aufgrund gewerblicher Prägung oder wegen Betriebsaufspaltungsgrundsätzen gewerbliche Einkünfte erzielen. Etwas anderes kann sich jedoch ergeben, wenn an einer dieser PersGes. beschränkt Stpfl. als Mitunternehmer beteiligt und in einem DBA-Freistellungsstaat ansässig sind, da der BFH die sich nach deutschem StRecht ergebenden Gewerblichkeitsfiktionen vermögensverwaltender PersGes. abkommensrechtl. nicht durchgreifen lässt (so BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754, zur gewerblich geprägten PersGes.; GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 50i Rn. 1; TÖBEN, IStR 2013, 682 [685]). Diese abkommensrechtl. Unbeachtlichkeit der inländ. Gewerblichkeitsfiktionen hat zur Folge, dass die im BV der PersGes. befindlichen WG, soweit sie ideell anteilig dem beschränkt Stpfl. zuzurechnen sind, nicht mehr zwingend einer inländ. BS als zugehörig angesehen werden, was zur Folge haben kann, dass das Besteuerungsrecht für etwaige Veräußerungsgewinne insoweit nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Wohnsitzstaat des beschränkt Stpfl. zusteht (vgl. TÖBEN, IStR 2013, 682 [687]; LOOSE/WITTKOWSKI, IStR 2011, 68 [70]; krit. SCHÖNFELD, IStR 2011, 142 [143]). Während der Gesetzgeber in den Fällen, in denen die FinVerw. entgegen der BFH-Rspr. davon ausging, dass auch

bei Übertragungen auf fiktiv gewerbliche PersGes. das inländ. Besteuerungsrecht gewahrt sei, die Besteuerung der stillen Reserven durch § 50i nachzuversteuern versucht, ist die gegenwärtige Rechtslage dadurch gekennzeichnet, dass die FinVerw. der Rspr. der BFH gefolgt ist und nunmehr davon ausgeht, dass fiktiv gewerbliche PersGes. keine Unternehmensgewinne iSd. Art. 7 OECD-MA mehr erzielen (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, unter 2.3.1.). Dies aber hat zur Folge, dass Übertragungen auf diese PersGes., soweit die WG, genauer die stillen Reserven im Übertragungszeitpunkt, einem beschränkt Stpfl. mit DBA-Ansässigkeit zuzurechnen sind und das Besteuerungsrecht auf dessen Ansässigkeitsstaat übergeht, eine Entstrickung nach § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 bewirken (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, unter 2.3.3; bereits TÖBEN, IStR 2013, 682 [687], zudem differenzierend für den Fall des Wegzugs in einen Nicht-DBA-Staat). Diesbezüglich ist uE zu unterscheiden: Die allgemeinen Entstrickungsvorschriften des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 können in Wegzugsfällen des Mitunternehmers in das DBA-Ausland oder bei Verwandlung einer bisher gewerblich tätigen in eine gewerblich geprägte PersGes., wenn einer oder mehrere Mitunternehmer im DBA-Ausland ansässig sind, Anwendung finden, nicht jedoch im Fall der Übertragung des WG aus einem inländ. BV eines beschränkt stpfl. Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten PersGes. nach Abs. 5 Satz 3. In letzterem Fall wäre vielmehr eine Entstrickung über Abs. 5 Satz 3 iVm. Satz 1, nicht aber nach § 4 Abs. 1 Satz 3 in Erwägung zu ziehen. Ein § 50d Abs. 10 vergleichbares, die Entstrickung nach Abs. 5 unterdrückendes *treaty override* besteht im Fall der fiktiv gewerblichen PersGes. nicht. Europarechtlich fragwürdig wäre bei alledem, dass weder § 4g anwendbar wäre, weil eben kein Fall von § 4 Abs. 1 Satz 3 vorliegt, noch eine § 6 Abs. 5 AStG vergleichbare Stundungsregelung existiert.

7. Wichtige Anwendungsfälle

a) Kettenübertragungen

Ist eine Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 nicht unmittelbar möglich, stellt sich die Frage, ob der Buchwertansatz ggf. dadurch erreicht werden kann, dass mehrere Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 nacheinander durchgeführt werden. Dasselbe gilt für entsprechende Koppelungen mit Überführungen nach Abs. 5 Sätze 1 und 2. Naturgemäß stehen Kettenübertragungen unter dem Verdacht, dass es sich dabei um stl. motivierte Gestaltungen handelt, deren Anerkennung sodann durch § 42 AO bzw. die Gesamtplanrechtsprechung bedroht ist. Richtschnur sollte dabei sein, dass die Funktion von § 42 AO und ebenso der Gesamtplanrechtsprechung nicht darin besteht, ein durch eine Kettenübertragung erreichtes systemkonformes Ergebnis durch analoge Erweiterung einer systemwidrigen Norm in ein ebenso systemwidriges Ergebnis umzugestalten (überzeugend M. FISCHER in WESTERMANN/WERTENBRUCH, Handbuch der Personengesellschaften, Rn. II 333c [2/2014]). Eine Kettenübertragung, auch eine solche mit einem systemwidrigen Ergebnis, wäre zudem anzuerkennen, wenn für die einzelnen Übertragungen bzw. Überführungen jeweils ein eigenständiger wirtschaftlicher Grund bestanden hat. Zu Übertragungen auf SchwesterPersGes. s. Anm. 1531.

1600

b) Ausgliederungsfälle1601 **aa) Mehrstufige Prozesse**

Steuerneutrale Umstrukturierung: Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 können in vielfältiger Weise als Teilschritte innerhalb eines mehrstufigen Prozesses zur steuerneutralen Restrukturierung von Unternehmen genutzt werden. Dabei können sie insbes. der Vorbereitung und Absicherung nachfolgender steuerneutraler Umstrukturierungsmaßnahmen dienen, etwa um dasjenige Vermögen, das anschließend an Dritte übertragen werden soll, vom übrigen Vermögen zu trennen. Seit Inkrafttreten des UntStFG kann eine Einbringung auch in ein Gesamthandsvermögen einer anderen als derjenigen Mitunternehmerschaft erfolgen, bei der das WG vormals dem SonderBV zuzurechnen war. Hierdurch ergeben sich in Bezug auf eine später beabsichtigte Veräußerung oder unentgeltliche Übertragung von betrieblichen Einheiten Gestaltungsmöglichkeiten, indem WG des SonderBV vor der Anteilsübertragung zum Buchwert auf eine gewerbliche PersGes. ausgegliedert werden. Gleiches bietet sich an, wenn WG eines Einzelunternehmens bei einer geplanten Betriebsveräußerung oder unentgeltlichen Übertragung zurückbehalten werden sollen.

Gesamtplanrechtsprechung: Grenzen setzt dieser Gestaltung jedoch die sog. Gesamtplanrechtsprechung des BFH, nach der ggf. eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften, die auf einheitlicher Planung basieren und in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, für die stl. Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenfasst und der Subsumtion zugrunde gelegt werden (vgl. BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; STRAHL, FR 2004, 929; G. FÖRSTER, Stb]b. 2004/05, 227 [238]; SPINDLER, DStR 2005, 1; NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, 225 [251]).

1602 **bb) Ausgliederung vor Anteilsveräußerung**

Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen: Sollen im Fall einer Anteilsveräußerung WG des SonderBV nicht mit verkauft werden, bietet es sich an, diese zuvor in eine gewerbliche PersGes. zum Buchwert auszugliedern. Fraglich ist dann, ob die Veräußerung des Gesamthandsanteils noch nach §§ 16, 34 begünstigt ist. Soweit die Übertragung des WG und die Anteilsveräußerung in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen, werden der Veräußerung des Mitunternehmeranteils die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1, 3 mit der Begründung versagt, es seien nicht alle dem Mitunternehmeranteil zugehörigen stillen Reserven zur Aufdeckung gelangt (Gesamtplanrechtsprechung, vgl. FG Nürnberg v. 11.4.2013 – 6 K 730/10, DStRE 2014, 527, nrkr., Az. BFH IV R 22/13; BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BFH/NV 2001, 548; v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376; STRAHL, FR 2004, 929; s. auch § 16 Anm. 129). Diesem Problem kann in erster Linie durch einen ausreichenden zeitlichen Abstand zwischen Übertragung aus dem SonderBV und Anteilsveräußerung begegnet werden (vgl. G. FÖRSTER, Stb]b. 2004/05, 227 [236 ff.]; BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1099]). Nach Auffassung des IV. Senats des BFH (v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376) sei ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Teilschritten dann anzunehmen, wenn diese innerhalb eines Zeitraums von 18 Monaten erfolgten. Nach Auffassung der FinVerw. soll hingegen erst bei einem zeitlichen Abstand von mindestens drei Jahren zwischen Übertragung und Anteilsverkauf kein schädlicher Gesamtplan mehr unterstellt werden; bei bis zu

zwei Jahren sei regelmäßig von einem Gesamtplan auszugehen, und bei einem Abstand zwischen zwei und drei Jahren sei ein solcher widerlegbar zu vermuten (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11). Dabei kann insbes. der Auffassung, innerhalb von zwei Jahren sei die Existenz eines Gesamtplans unwiderlegbar anzunehmen, nicht gefolgt werden, da die zeitliche Nähe lediglich Beweiszeichen für einen Gesamtplan ist; dessen Annahme muss daher grds. widerlegbar sein.

Gewerbsteuer: Die Ausgliederung eines WG führt nicht zwangsläufig dazu, dass der Gewinn aus der anschließenden Veräußerung der (Rest-)Sachgesamtheit auch außerhalb der Anwendung von § 7 Satz 2 GewStG gewstpfl. ist. Dies hängt vielmehr davon ab, ob es zur endgültigen Einstellung der gewerblichen Betätigung des Veräußerers und damit zu einem Wegfall dessen persönlicher GewStPflicht kommt (vgl. NIEHUS/WILKE, *SteuK* 2011, 225 [228 f.]).

cc) Ausgliederung und Inanspruchnahme von §§ 20, 24 UmwStG

1603

Bei Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG können sich Probleme bezüglich des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzung „Übertragung einer Sachgesamtheit“ ergeben, wenn vor oder zeitgleich mit der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage aus dem einzubringenden Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil „ausgelagert“ wird.

Auffassung der Rechtsprechung: Der I. Senat des BFH hat eine vorhergehende Buchwertausgliederung für die Anwendung des § 20 UmwStG als unschädlich beurteilt, sofern diese auf Dauer erfolge und deshalb andere wirtschaftliche Folgen auslöse als die Einbeziehung des betreffenden WG in den Einbringungsverfahren (BFH v. 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. II 2010, 471). Das strukturell vergleichbare Verfahren I R 80/12 hat der I. Senat mit Beschluss v. 10.4.2013 (I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004) wegen der durch den Fall aufgeworfenen Frage, ob von Verfassungen wegen einer Buchwertübertragung zwischen SchwesterPersGes. geboten sei, dem BVerfG (Az. BVerfG 2 BvL 8/13) zur Entscheidung vorgelegt (s. Anm. 1531); da einschlägige Gesamtplanüberlegungen hierfür jedoch bedeutungslos waren (vgl. GOSCH, *BFH/PR* 2013, 443), besteht kein Anlass für die Annahme, der I. Senat könne insoweit von seiner im Verfahren I R 72/08 gefundenen Linie abweichen. Der IV. Senat des BFH hat in seinen bisherigen Entscheidungen indes die Auffassung vertreten, dass die steuerneutrale Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. nach § 20 UmwStG nicht möglich sei, wenn ein zum SonderBV I gehörendes Grundstück zurückbehalten oder gleichzeitig in ein anderes BV überführt werde (BFH v. 13.4.2007 – IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939). Mit Urteil BFH v. 19.12.2012 (IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387) hat er dies zwar bestätigt, zugleich jedoch hervorgehoben, dass er bezüglich der im Streitfall noch anzuwendenden Regelung des § 20 UmwStG 1977 an dieser überkommenen Rspr. festhalte. Dies aber lässt erkennen, dass der IV. Senat für die gegenwärtige Rechtslage bereit ist, der Sichtweise des I. Senats zu folgen (vgl. HERLINGHAUS, *FR* 2014, 441 [452 f.]). Ergänzt sei, dass der X. Senat mit Urteil BFH v. 9.11.2011 (X R 60/09, BStBl. 2012, 638) es für die Anwendbarkeit von § 24 UmwStG als unschädlich angesehen hat, wenn vor der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußert wird und die Veräußerung auf Dauer angelegt ist.

Auffassung der Finanzverwaltung: Die FinVerw. ist hingegen der Ansicht, dass die vorherige Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen nach Maßgabe der Gesamtplanrechtsprechung zur Einbringung einer lediglich unvollstän-

digen (Rest-)Sachgesamtheit führen kann, auf welche dann weder § 20 noch § 24 UmwStG angewendet werden könne (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 – Tz. 20.07, 20.10, 24.03). Zudem verweist sie, dass es in dem vom I. Senat dem BVerfG vorlegten Verfahren I R 80/12 um die Gesamtplanrechtsprechung ginge (vgl. BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164), und ignoriert damit erkennbar die ausgesendeten Signale sowie den Umstand, dass materiell-rechtl. zu dieser Frage mit keiner Aussage zu rechnen ist (deutlich LEVEDAG, GmbHR 2014, 337 [338 f.]).

Schrifttum: Die Entscheidung des I. Senats entspricht der in Teilen der Literatur vertretenen Auffassung, nach welcher der Einbringende den Einbringungsgegenstand bis zum Zeitpunkt der Einbringung neu entstehen lassen, verändern oder umstrukturieren, und damit auch ein bislang zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörendes WG zum Buchwert ausgliedern könne, denn eingebracht würde lediglich die Sachgesamtheit, wie sie sich im Einbringungszeitpunkt darstelle (vgl. BEHRENS/SCHMITT, FR 2002, 549 [551 ff.]). Im Schrifttum hat das Urteil weitgehend Zustimmung erfahren (vgl. etwa OENINGS/LIENICKE, DStR 2014, 1997 [2000 f.]; JEHKE, DStR 2012, 677 [682]). Ebenso plädiert WENDT dafür, dass eine vorherige Ausgliederung von BV nicht zu einer einschränkenden Auslegung des Wahlrechts zur Buchwertfortführung gem. §§ 20, 24 UmwStG führe (vgl. WENDT, StbJb. 2012/13, 29 [48 f.], unter expliziter Aufgabe seiner vormals in FR 2010, 386, bezüglich § 20 UmwStG vertretenen entgegenstehenden Auffassung). Auch HERLINGHAUS (FR 2014, 441 [552]) lehnt bezüglich §§ 20, 24 UmwStG zu Lasten des Stpfl. wirkende Gesamtbetrachtungen ab und begrüßt das Aufeinanderzugehen der befassten BFH-Senate. Nach aA sei hingegen die Betriebsaufgabe gegenüber der Betriebsveräußerung und damit auch gegenüber §§ 20, 24 UmwStG vorrangig, so dass sowohl die im ausgegliederten WG enthaltenen stillen Reserven als auch, weil danach keine funktionsfähige Sachgesamtheit mehr vorliege, die in der Restsachgesamtheit vorliegenden stillen Reserven aufzudecken seien (so RASCHE in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 24 UmwStG Rn. 38; in diese Richtung auch BRANDENBERG in LEY/BRANDENBERG, StbJb. 2012/13, 161 [170]; ablehnend auch JÄSCHKE, GmbHR 2012, 603 [608]).

Stellungnahme: Der Auffassung des I. Senats des BFH ist uE (vgl. auch NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, 251 [252]) zu folgen, wonach eine vorherige Ausgliederung einzelner WG den Anwendungsbereich von § 20 UmwStG nicht grds. versperre. Entscheidendes Tatbestandsmerkmal von § 20 UmwStG und ebenso § 24 UmwStG ist es eben gerade nicht, dass eine – ggf. jahrelang zuvor unveränderte und in sich erstarrte – Sachgesamtheit eingebracht wird, sondern vielmehr, dass ein funktionierender betrieblicher Organismus übertragen wird (vgl. HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/VAN LISHAUT, 2. Aufl. 2013, § 20 UmwStG Rn. 37). Im Vorfeld bzw. auch im Zeitpunkt der Übertragung muss es dem Stpfl. folglich unbenommen sein, seinen wirtschaftlichen Notwendigkeiten und Planungen entsprechend die betreffende Sachgesamtheit durch eine Buchwertauslagerung einzelner WG zu verändern. Erst wenn dadurch nur noch eine Ansammlung „loser“ WG, aber eben keine Sachgesamtheit mehr zur Übertragung verbleibt, ist die Anwendung der §§ 20, 24 UmwStG zu versagen. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre es für den Rechtsanwender zu begrüßen, wenn es tatsächlich zu einer Vereinheitlichung der Rspr. von I. und IV. Senat in dieser Frage käme.

dd) Ausgliederung vor unentgeltlicher Anteilsübertragung

Werden vor bzw. zeitgleich mit der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils EinzelWG nach Abs. 5 ausgegliedert, so ist strittig, ob die unentgeltliche Übertragung der Restsachgesamtheit steuerneutral gem. Abs. 3 erfolgen kann.

Auffassung der Rechtsprechung: Während der IV. Senat des BFH (v. 6.5. 2010 – IV R 52/08, BFH/NV 2010, 1544) zu § 7 Abs. 1 EStDV, der Vorgängerregelung von Abs. 3, den Zurückbehalt funktional wesentlicher WG noch als schädlich beurteilt und es offen gelassen hatte, ob er bei Geltung des Abs. 3 ebenso entschieden hätte, ist er mit Urteil BFH v. 2.8.2012 (IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053) nunmehr zu der Auffassung gelangt, dass eine vorherige bzw. zeitgleiche Buchwertausgliederung wesentlicher WG des SonderBV nach Abs. 5 einer Buchwertübertragung des verbleibenden Mitunternehmeranteils nach Abs. 3 Satz 1 nicht entgegenstehe. Eine parallele Anwendung beider Vorschriften sei gerechtfertigt, so der BFH, da ein Rangverhältnis der Vorschriften zueinander im Gesetz nicht geregelt sei, die jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt seien und beide Regelungen mit dem zwingenden Buchwertansatz übereinstimmende Gesetzesbefehle enthielten. Eine einschränkende, dh. zu einer Versagung des Buchwertansatzes führende Auslegung des Abs. 3 Satz 1 sei nur dann zu erwägen, wenn der nach der Ausgliederung von EinzelWG verbleibende Mitunternehmeranteil in seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit so sehr vermindert sei, dass im Ergebnis eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vorliege. Das FG Nds. v. 16.8.2013 (2 K 172/12, EFG 2013, 1825, rkr.) hat die Auffassung des IV. Senats auf den Fall einer vorherigen Entnahme eines EinzelWG übertragen, und mit Urteil v. 9.12.2014 (IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415; FR 2015, 457 mit Anm. WENDT) hat der IV. Senat des BFH entschieden, dass es einer Buchwertfortführung nach Abs. 3 nicht entgegenstehe, wenn ein Mitunternehmer aufgrund einheitlicher Planung Sonderbetriebsvermögen veräußert, bevor er den ihm verbliebenen Mitunternehmeranteil unentgeltlich überträgt.

Auffassung der Finanzverwaltung: Werden anlässlich der Anteilsübertragung bzw. in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit dieser funktional wesentliche Betriebsgrundlagen aus der Sachgesamtheit nach Abs. 5 Satz 3 ausgegliedert, so ist nach Auffassung der FinVerw. eine Buchwertübertragung nach Abs. 3 hinsichtlich des restlichen Vermögens nicht möglich (vgl. BMF v. 3.3. 2005 – IV B 2 - S 2241-14/05, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 6f.). Das entgegenstehende Urteil BFH v. 2.8.2012 (IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053) hat die FinVerw. mit BMF v. 12.9.2013 (IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2013, 1164) mit einem vorübergehenden Nichtanwendungserlass belegt. Darin vermeint die FinVerw., dass es geboten sei, auf die Entscheidung des I. Senats im Verfahren I R 80/12 zu warten, weil die Verfahren bezüglich der Gesamtplanproblematik vergleichbar wären.

Im Schrifttum sind die Auffassungen geteilt: Während ein Teil der Autoren bei einer Buchwertausgliederung einzelner WG die Anwendung von Abs. 3 für die Übertragung der verbleibenden Sachgesamtheit weiterhin ausschließt (vgl. WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 15; ablehnend auch BRANDENBERG, DB 2013, 17; VEES, DStR 2013, 743), befürworten andere Verfasser das Urteil des IV. Senats im Verfahren IV R 41/11 (vgl. HERLINGHAUS FR 2014, 441 [448 ff.]; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 16 Rn. 49; LEVEDAG, GmbHR 2014, 337 [342 ff.]; STEIN/STEIN, FR 2013, 156 [163]; BOHN/PELTERS, DStR 2013, 281 [288]). Nach EHMCKE (in BLÜMICH, § 6 Rn. 1222c, 1222d [8/2014]) sei bei einer Ausgliederung im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang dem IV. Senat

zu folgen, während bei taggleicher Ausgliederung die Anwendung von Abs. 3 für die Übertragung der Restgesamtheit zu versagen sei.

Stellungnahme: Der Auffassung des BFH ist uneingeschränkt zu folgen (vgl. NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2013, 259). Für die Anwendung von Abs. 3 genügt es, dass ein funktionierender betrieblicher Organismus übertragen wird, woraufhin es im Vorfeld der Übertragung bzw. zeitgleich mit dieser dem Stpfl. unbenommen ist, einzelne WG durch Buchwerttransfer auszugliedern. Der Anwendungsbereich von Abs. 3 ist erst dann nicht mehr eröffnet, wenn infolge der Auslagerung funktional wesentlicher WG nur noch eine Ansammlung „loser“ WG, aber eben keine wirtschaftlich funktionierende Sachgesamtheit mehr zur Übertragung verbleibt (vgl. NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, 251 [254]). Im Fall der vorherigen Ausgliederung einzelner funktional wesentlicher WG durch Veräußerung an einen Dritten oder durch Entnahme ins PV kann uE nichts anderes gelten, so dass auch hier für die Übertragung des verbleibenden Mitunternehmeranteils (Betriebs oder Teilbetriebs) Abs. 3 anwendbar ist, vorausgesetzt, es handelt sich dabei (immer noch) um eine wirtschaftlich funktionierende Sachgesamtheit. Die in diese Richtung weisenden Urteile des FG Nds. und FG Münster sind uE daher zu begrüßen. Die entgegenstehende Auffassung der FinVerw., wonach sowohl steuerneutrale als auch steuerwirksame Ausgliederungen, die zeitgleich mit der bzw. zeitnah zur Übertragung der verbleibenden Sachgesamtheit erfolgen, die Anwendbarkeit von Abs. 3 ausschließen, überzeugt ebenso wenig, wie ihr vorübergehender Nichtanwendungserlass bezüglich der Entscheidung IV R 41/11 – dies umso mehr, als der Hinweis, man wolle zunächst die Entscheidung des I. Senats in der Rechtssache I R 80/12 abwarten, konstruiert erscheint, waren doch Gesamtplanerwägungen für den I. Senat bei seiner Vorlage an das BVerfG erkennbar bedeutungslos (s. Anm. 1603).

1605 ee) Ausgliederung vor Spaltung

Werden im Vorgriff auf die beabsichtigte Spaltung einer KapGes. Vermögensteile in eine PersGes. ausgegliedert, um hierdurch den Teilbetriebsanforderungen des § 15 UmwStG Rechnung zu tragen, ist zu beachten, dass eine innerhalb von drei Jahren nach der Übertragung stattfindende Spaltung insoweit nicht steuerneutral vorgenommen werden kann. Zwar erfolgt die Einbringung des Vermögens in die PersGes. nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert; bei der nachfolgenden Spaltung wird jedoch dem durch die Übertragung entstandenen Mitunternehmeranteil die Eigenschaft eines (fiktiven) Teilbetriebs iSv. § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG aufgrund von § 15 Abs. 3 Satz 1 UmwStG versagt mit der Folge, dass insoweit der Buchwertansatz nach § 11 UmwStG nicht zulässig ist.

1606 ff) Ausgliederung zur Hebung stiller Reserven

Die weitgehenden handelsrechtl. Bewertungswahlrechte ermöglichen es, durch geeignete Übertragungen iSv. Abs. 5 Satz 3 handelsbilanziell stille Reserven aufzudecken, ohne dass hierdurch ertragstl. Folgen eintreten. So können zB stille Reserven enthaltende WG handelsrechtl. zum Verkehrswert auf TochterPersGes. übertragen werden. Auf diese Weise erhöht sich der Bilanzposten Beteiligungen in der HBil. um den Verkehrswert des übertragenen Vermögensgegenstands, während strechtl. lediglich eine Buchwertübertragung nach Abs. 5 Satz 3 stattfindet (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [134]; LEY, KÖSDI 2001, 12983 [12994]; FORST, EStB 2004, 217 [219]; DEMUTH, KÖSDI 2010, 16997 [17002 f.]; BÜNNING, BB 2010, 2357 [2358]).

gg) Treuhandmodell

Umstrukturierungen, die auf die Ausgliederung von Vermögensteilen aus KapGes. auf TochterPersGes. gerichtet sind, lassen sich im Fall der zur Entgeltlichkeit führenden Übernahme von Verbindlichkeiten nicht nach Abs. 5 Satz 3 steuerneutral gestalten (s. Anm. 1554). Auch die umwstrechtl. Möglichkeiten zur steuerneutralen Umstrukturierung stehen wegen fehlender Teilbetriebseigenschaft des zu übertragenden und/oder beim übertragenden Rechtsträger verbleibenden Vermögens häufig nicht zur Verfügung. Im Rahmen des sog. Treuhandmodells gelingt es dennoch, BV steuerneutral auf TochterPersGes. zu verlagern, indem eine Struktur geschaffen wird, innerhalb derer die TochterPersGes. zwar rechtl. selbständig, in ertragstl. Hinsicht dagegen als BS der ausgliedernden KapGes. zu werten ist. Dies ermöglicht es, die Übertragung der Vermögensteile zivilrechtl. zwischen verschiedenen Rechtsträgern stattfinden zu lassen und damit ggf. auch eine Hebung der stillen Reserven des übertragenen Vermögens in der HBil. der übertragenden KapGes. zu bewirken, aus strechtl. Perspektive dagegen lediglich eine nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führende Verlagerung von Vermögen in eine andere BS desselben (strechtl.) Rechtsträgers vorzunehmen (vgl. zum Treuhandmodell grundlegend KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936; STEGEMANN, Inf. 2003, 629; KROMER, DStR 2000, 2157; BERG/TROMPETER, FR 2003, 903; FORST, EStB 2004, 217).

Grundstruktur: Zunächst wird von der KapGes. (Muttergesellschaft) eine GmbH & Co. KG gegründet, deren Komplementärin die KapGes. selbst ist. Kommanditistin wird eine im Eigentum der Muttergesellschaft stehende TochterKapGes., welche den Kommanditanteil lediglich treuhänderisch für die Muttergesellschaft hält. Da nicht nur der Komplementäranteil, sondern gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO infolge der Treuhänderschaft (zu den Voraussetzungen der Anerkennung der Treuhänderschaft vgl. im Einzelnen STEGEMANN, Inf. 2003, 629 [629 f.]) auch der Kommanditanteil alleiniger Muttergesellschaft zuzurechnen ist, hat die GmbH & Co. KG aus strechtl. Sicht nur einen „Mitunternehmer“, was zur strechtl. Nichtanerkennung als Mitunternehmerschaft führt. Die GmbH & Co. KG ist infolgedessen strechtl. ein „Nullum“ (RÖDDER, DStR 2005, 955 [956]), die Einkünfte werden unmittelbar und ausschließlich der Muttergesellschaft zugerechnet (BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574).

Übertragung von Wirtschaftsgütern: Werden der GmbH & Co. KG durch die Muttergesellschaft WG übertragen, gelten diese kstrechtl. lediglich als in eine andere BS verbracht. Aus strechtl. Sicht existiert kein Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG; die Übertragung von der Muttergesellschaft auf die GmbH & Co. KG stellt daher mangels (strechtl.) Rechtsträgerwechsels keinen Fall des Abs. 5 Satz 3 dar (vgl. KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936, [1937]; FORST, EStB 2004, 217 [220]; KROMER, DStR 2000, 2157 [2162]). Auch ein Fall der Überführung nach Abs. 5 Satz 1 liegt nicht vor, da das Vermögen der Muttergesellschaft und der GmbH & Co. KG strechtl. zu ein und demselben BV gehört (vgl. RÖDDER, DStR 2005, 955 [956]; STEGEMANN, Inf. 2003, 629 [632]; aA BERG/TROMPETER, FR 2003, 903 [905]).

Gewerbesteuer: Der Auffassung der FinVerw., die GmbH & Co. KG im Treuhandmodell sei gewstrechtl. trotz fehlender Mitunternehmerschaft ein eigener Gewerbebetrieb und damit als eigener Steuergegenstand iSd. § 2 Abs. 1 GewStG zu behandeln, hat der BFH v. 3.2.2010 (IV R 26/07, BStBl. II 2010, 751) eine Absage erteilt. Die GmbH & Co. KG gilt damit gewstl. als BS der Komplementär-GmbH.

Beendigung des Treuhandverhältnisses: Die dabei eintretenden Rechtsfolgen hängen davon ab, ob der Kommanditanteil nach den Bestimmungen des Treuhandvertrags an den Treugeber zurückfällt.

► *Kommanditanteil fällt an Komplementär-GmbH zurück:* In diesem Fall ergeben sich keine strechtl. Folgen; zwar erfolgt zivilrechtl. die Anwachsung des Vermögens der Treuhand-KG bei der Komplementär-GmbH; da die Treuhand-KG jedoch strechtl. ohnehin nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt war, ergeben sich aus der Anwachsung keine Änderungen. Das Vermögen ist weiterhin unmittelbar der Komplementär-GmbH zuzurechnen (vgl. KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936 [1940]).

► *Kommanditanteil fällt nicht an Komplementär-GmbH zurück:* Da der Kommanditanteil nun auch stl. der Kommanditisten-GmbH zugerechnet wird, ist die (bisherige) Treuhand-KG nunmehr als Mitunternehmerschaft anzuerkennen. Aus strechtl. Sicht wird das zuvor der Komplementär-GmbH zugerechnete Vermögen idR nach § 24 UmwStG in die KG eingebracht. Soweit hierdurch die Kommanditisten-GmbH am Vermögen der KG beteiligt wird, liegt eine verdeckte Einlage durch die Komplementär-GmbH in die Kommanditisten-GmbH vor; insoweit sind die stillen Reserven aufzulösen und der Kommanditisten-GmbH in einer Ergänzungsbilanz bei der KG gutzuschreiben. Soweit das in die KG eingebrachte Vermögen nicht als Betrieb oder Teilbetrieb qualifiziert, liegt kein Fall von § 24 UmwStG, sondern ein Fall des Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 vor (vgl. KRAFT/SÖNNICHSEN, DB 2011, 1936 [1940]; aA HUBERTUS/LÜDEMANN, DB 2010, 2474 [2477], die mangels Rechtsträgerwechsels Abs. 5 Satz 1 für anwendbar halten).

1608 hh) Leasing-Einbringungsmodell

Grundstruktur: Beim sog. Einbringungsmodell überträgt eine GmbH ihren Immobilienbesitz nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine KG, bei der sie zu 100 % als Kommanditistin beteiligt ist. Die KG verleast die Immobilien an die GmbH, wobei die KG zivilrechtl. und wirtschaftlicher Eigentümer der Immobilien bleibt. Die aus den abgeschlossenen Leasingverträgen resultierenden Ansprüche auf Leistung der Leasingraten veräußert die KG im Wege der Forfaitierung an ein Kreditinstitut. Der hieraus vereinnahmte Erlös in Höhe des Verkehrswerts der Grundstücke wird durch die GmbH kurze Zeit später aus der KG entnommen (vgl. zum Einbringungsmodell grundlegend LEUKEL, DB 2002, 1852).

Keine Veräußerung: Das Einbringungsmodell führt auch unter Berücksichtigung des „Gesamtplangedankens“ nicht zur Annahme der Veräußerung des Immobilienbesitzes unter Aufdeckung der stillen Reserven; vielmehr sind die Buchwerte nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 fortzuführen (vgl. OFD Hannover v. 26.4.2007 – S 2170-109-StO 222/221, DStR 2007, 1165).

1609 c) Gestaltung bei qualifizierter Nachfolgeklausel

Vermeidung erbfallbedingter Zwangsentnahme bei qualifizierter Nachfolgeklausel: Ist im Gesellschaftsvertrag einer PersGes. für den Tod eines Gesellschafters bestimmt, dass ihm nur bestimmte Erben als Gesellschafter nachfolgen (sog. qualifizierte Nachfolgeklausel), wird im Zeitpunkt des Ablebens vorhandenes SonderBV insoweit, als es innerhalb der Erbengemeinschaft den nicht-qualifizierten Erben zuzurechnen ist, noch durch den Erblasser entnommen. Zwar steht dies einer Anwendung von Abs. 3 bezüglich des auf den qualifi-

zierten Erben übertragenen Teils des BV bzw. SonderBV nicht entgegen (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241-14/05, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 23); gleichwohl sind die stillen Reserven im nicht anteilig auf die qualifizierten Erben übergehenden SonderBV zu versteuern. Dem kann dadurch entgegengewirkt werden, dass entweder die funktional wesentlichen WG des SonderBV im Wege des Vorausvermächtnisses dem qualifizierten Miterben zugewendet werden (vgl. G. FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [250 f.]) oder diejenigen WG des SonderBV, die auf die Erbengemeinschaft übergehen sollen, noch zu Lebzeiten des Erblassers nach Abs. 5 Satz 3 auf eine „Auffanggesellschaft“ übertragen werden. In letzterem Fall greift die Gesamtplanrechtsprechung auch dann nicht ein, wenn der Erblasser kurze Zeit nach der Übertragung verstirbt (vgl. BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1100]).

Einstweilen frei.

1610–1619

V. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 4

1. Gesetzgeberische Zielsetzung

1620

Satz 4 schränkt die Buchwertfortführung nach Satz 3 insoweit ein, als das betreffende WG innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen wird. In diesem Fall ist rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn nicht durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen die bis zur Übertragung gebildeten stillen Reserven dem Einbringenden zugeordnet wurden. Die Verletzung der Sperrfrist und der daraus resultierende Ansatz des Teilwerts stellt ein Ereignis mit stl. Rückwirkung iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Sowohl beim Übertragenden als auch beim Übertragungsempfänger sind die Bescheide für den VZ der Übertragung und ggf. alle zwischenzeitlichen VZ zu ändern (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 719). Die Regelung soll verhindern, dass stille Reserven durch Buchwertübertragungen von EinzelWG lediglich zur Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme erfolgen. Voraussetzung von Satz 4 ist danach in erster Linie, dass eine Übertragung nach Satz 3 stattgefunden hat, ohne dass die stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugeordnet wurden. Anderenfalls hat die Frist keine Bedeutung. Fehlt es an einer entsprechenden Zuordnung, ist weitere Voraussetzung die Vornahme einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der sog. Sperrfrist. Sind alle diese Voraussetzungen erfüllt, tritt die mit Rückwirkung versehene Rechtsfolge in Satz 4 ein.

2. Tatbestandsvoraussetzungen

a) Vorhergehende Übertragung nach Satz 3

1621

Satz 4 setzt eine vorhergehende Übertragung nach Satz 3 voraus. Von der Sperrfristregelung betroffen sind grds. alle nach Satz 3 möglichen Übertragungen. Lediglich aus der Formulierung, der rückwirkende Teilwertansatz habe dann nicht zu erfolgen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet wurden, lässt sich nicht darauf schließen, dass Satz 4 nur für Übertragungen von einem Mitunternehmer in ein Gesamthandsvermögen oder in das Son-

derBV eines anderen Mitunternehmers anwendbar ist. Vielmehr gilt Satz 4 grds. auch für Übertragungen aus dem Gesamthandsvermögen. Die Anwendung von Satz 4 hängt nicht davon ab, ob die vorherige Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgte (aA KORN, KOSDI 2002, 13272 [13279]). Im Falle teil- oder mischentgeltlicher Übertragungen (s. Anm. 1555, 1565) bezieht sich Satz 4 auf denjenigen Teil der Übertragung, bei dem sich die Bewertung des übertragenden WG unter Anwendung der Trennungstheorie nach Satz 3 richtete.

b) Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts

1622 aa) Grundsatz

Tatbestandlich setzt Satz 4 voraus, dass das nach Satz 3 übertragene WG innerhalb der Sperrfrist (s. Anm. 1630) veräußert oder entnommen wird.

Veräußerung, Entnahme: Nach allgemeinen Grundsätzen ist Veräußerung die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen Rechtsträger, Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Satz 2 ist die Überführung des WG aus dem BV in das PV.

Sog. fiktive Entnahme oder Veräußerung iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3 oder § 12 Abs. 1 KStG führt nach Auffassung der FinVerw. zum rückwirkenden Teilwertansatz (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 23).

Der Anlass für die Entnahme oder Veräußerung ist ohne Bedeutung. Die Sanktion in Satz 4 kann nicht durch den Nachweis vermieden werden, dass im Zeitpunkt der Übertragung noch sicher mit einem langfristigen Verbleib des WG im aufnehmenden BV gerechnet werden konnte. Das Bestehen der Entnahme- oder Veräußerungsabsicht wird vielmehr unwiderlegbar vermutet (BTDrucks. 14/6882, 33; zu Recht aA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [720], teleologische Reduktion in evidenten Fällen; SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, DStR 2001, 1093 [1095]; HEY, GS Trzaskalik, 2005, 219 [229], Möglichkeit des Gegenbeweises). Andererseits kann auch ohne ursprüngliche Veräußerungsabsicht die stl. Rückwirkung ggf. bewusst herbeigeführt werden, wenn dies stl. vorteilhaft sein sollte (vgl. KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [721]; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 385c), zB zur rückwirkenden Ermöglichung der Nutzung von Verlusten, die ansonsten nach § 8c KStG untergehen würden (vgl. KÖRNER, IStR 2009, 1 [9]).

Keine Personenidentität erforderlich: Ohne Bedeutung ist es nach dem Gesetzeswortlaut, wer das WG veräußert oder entnimmt. Veräußert eine Gesellschaft oder wird das WG aus dem Gesamthandsvermögen entnommen, ist es zur Anwendung von Satz 4 nicht erforderlich, dass der Übertragende zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme noch an der Gesellschaft beteiligt ist.

Teilweise Veräußerung oder Entnahme: Zwar wird „das“ WG nicht veräußert oder entnommen, wenn lediglich ein Teil davon veräußert oder entnommen wird, gleichwohl ist uE in diesem Fall das WG anteilig rückwirkend mit dem Teilwert zu bewerten (glA SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 30; ORTMANN-BABEL/BOLIK/WERNICKE, StuK 2011, 335, unter 5; aA BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241-14/05, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 13, bezüglich der Sperrfristregelung in Abs. 3 Satz 2).

bb) Veräußerung ohne Gewinnrealisation

1623

Nach R 6.6 EStR begünstigte Veräußerung: Es liegt uE keine schädliche Handlung iSv. Satz 4 vor, wenn die im Zuge der Veräußerung des WG aufgedeckten stillen Reserven nach den Grundsätzen der R 6.6 EStR auf ein ErsatzWG übertragen werden können, zB bei Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs. Die FinVerw. hält dagegen wohl lediglich ein Ausscheiden infolge höherer Gewalt für unschädlich (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 23).

Nach § 6b begünstigte Veräußerung: Satz 4 ist uE auch dann nicht anzuwenden, wenn die Veräußerung des WG nach § 6b begünstigt ist und infolgedessen die stillen Reserven nicht zur Aufdeckung gelangen, denn in diesem Fall wurde die Übertragung nach Satz 3 unter Buchwertfortführung offensichtlich nicht mit dem Ziel vorgenommen, die stillen Reserven kurze Zeit nach Übertragung des WG der Besteuerung zuzuführen. In diesem Fall springt die Sperrfrist allerdings uE auf dasjenige WG über, auf das die stillen Reserven übertragen wurden; folglich wird kein rückwirkender Teilwertansatz ausgelöst, wenn das Reinvestitions-WG bis zum Ablauf dieser Sperrfrist weder veräußert noch entnommen wird. Gleiches müsste uE auch im Fall der Rücklagenbildung gelten, wenn die Rücklage bis zum Ablauf der Sperrfrist bestehen bleibt.

cc) Veräußerung, Aufgabe oder Übertragung von Sachgesamtheiten

1624

Veräußerung oder Aufgabe: Die Veräußerung einer Sachgesamtheit, zu der das WG gehört, ist uE keine Veräußerung des WG iSv. Satz 4. Die Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils oder eines Mitunternehmeranteils ist demnach keine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösende Handlung (glA WENDT, EStB 2002, 137 [141]; LEY/STRAHL, DStR 2001, 1997 [2005]; zweifelnd KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]; aA KRAFT/TRÜBENBACH, StB 2004, 336 [341]; wohl auch SCHÄFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 30). Unschädlich ist de lege lata ebenfalls die Aufgabe der Sachgesamtheit. Dies gilt insbes. im Hinblick darauf, dass die Sachgesamtheiten Mitunternehmeranteil und Mitunternehmerteilanteil nicht das ganze WG, sondern nur einen Teil davon beinhalten. Allerdings lässt sich aus dem Sinn und Zweck von R 6.15 EStR ableiten, dass die FinVerw. die Veräußerung bzw. Aufgabe einer Sachgesamtheit als steuerschädlich begreift (vgl. NIEHUS, StuW 2008, 359 [363]), und ebenso spricht die Auffassung der FinVerw., Einbringungen nach den §§ 20, 24 UmwStG seien schädlich (dazu sogleich), für diese Vermutung.

Realteilung: Wird das BV, in welches das WG zuvor nach Satz 3 übertragen wurde, innerhalb der Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 2 real geteilt, so stellt dies keine Veräußerung oder Entnahme iSv. Satz 4 dar; die Sperrfrist geht auf das aufnehmende BV über. Sollte jedoch bei einer auf EinzelWG gerichteten Realteilung infolge der Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 Satz 3 für eben dieses WG rückwirkend auf den Realteilungszeitpunkt der gemeine Wert anzusetzen sein, ist darin uE zugleich eine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösende Entnahme iSv. Satz 4 zu erblicken. Nach Auffassung der FinVerw. ersetzt dagegen die ggf. aufgrund der Realteilung ausgelöste Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 diejenige aus Satz 4 (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 23).

Einbringungen nach dem UmwStG: Bei nachfolgenden, das eingebrachte WG umfassenden Einbringungen iSd. §§ 20, 24 UmwStG liegt uE keine schädli-

che Handlung iSv. Satz 4 vor, und zwar selbst dann nicht, wenn im Zuge der Übertragung stille Reserven aufgedeckt werden. Allerdings ist davon auszugehen, dass die Sperrfrist im übernehmenden BV weiterläuft. Im Schrifttum wird, ggf. im Wege der teleologischen Reduktion, die Auffassung vertreten, dass lediglich eine Buchwerteinbringung unschädlich sei (vgl. CREZELIUS, FR 2011, 401 [408]; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 502.3 [5/2015]). Die FinVerw. hält indes jedwede Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG unabhängig vom gewählten Wertansatz für schädlich (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 33; krit. ORTMANN-BABEL/BOLIK/WERNICKE, SteuK 2011, 335, unter 5.).

1625 dd) Überführung oder Weiterübertragung

Keine Veräußerung oder Entnahme iSv. Satz 4 ist die Überführung oder Übertragung des WG unter Fortführung des Buchwerts ohne Verlust der BV-Eigenschaft. Die Überführung des WG nach Abs. 5 Sätze 1 und 2 und die unentgeltliche Weiterübertragung des WG nach Satz 3 sind demgemäß keine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösenden Handlungen (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 23; de lege lata offensichtlich zweifelnd KÖRNER, DB 2010, 1315 [1316]). Ebenfalls unschädlich ist eine Übertragung nach Satz 3 gegen Änderung von Gesellschaftsrechten, sofern es sich nicht um eine unzulässige Kettenübertragung handelt (s. Anm. 1600). Zwar ist eine solche Übertragung nach hM im Grundsatz entgeltlich; weil sie aber nach dem Willen des Gesetzgebers nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führen soll, kann sie von ihm auch nicht als schädliche Handlung iSv. Satz 4 verstanden worden sein (glA KORN in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 2002, 44; WENDT, EStB 2002, 137 [141]).

Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt: Die einer Übertragung nach Satz 3 nachfolgende Überführung oder Weiterübertragung löst allerdings dann die Rechtsfolgen von Satz 4 aus, wenn sie nicht zum Buchwert vorgenommen werden kann, weil im aufnehmenden BV die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist (s. Anm. 1536 f. sowie 1595 ff.).

Veräußerung oder Entnahme nach Weiterübertragung: Löst eine erneute Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 ihrerseits eine neue Sperrfrist aus und erfolgt innerhalb dieser eine Veräußerung oder Entnahme, sind hinsichtlich dieser zweiten Übertragung rückwirkend die stillen Reserven aufzudecken. Ist im Veräußerungs- bzw. Entnahmezeitpunkt auch die erste Sperrfrist noch nicht abgelaufen, ist auch diesbezüglich rückwirkend der Teilwert anzusetzen. Alle Übertragenden in der Kette haben dann die in ihrer jeweiligen Besitzzeit entstandenen stillen Reserven zu versteuern. Die FinVerw. ist dagegen der Auffassung, dass eine schädliche Entnahme oder Veräußerung lediglich zur Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der letzten Übertragung vor der schädlichen Handlung führt (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 23). Dies ist uE unzutreffend, denn das Ziel der Regelung, die Verschiebung stiller Reserven zur Vorbereitung einer Entnahme oder Veräußerung zu verhindern, würde nicht erreicht, wenn man durch eine Weiterübertragung die Verschiebung der stillen Reserven durch die erste Übertragung absichern könnte.

Unentgeltliche Übertragung nach Abs. 3: Keine Veräußerung oder Entnahme liegt vor, wenn das nach Satz 3 übertragene WG im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung einer Sachgesamtheit nach Abs. 3 weiter übertragen wird (WENDT, EStB 2002, 137 [141]). Etwas anderes kann aber gelten, wenn eine solche Übertragung aufgrund der Sperrfrist nach Abs. 3 Satz 2 rückwirkend zur

Aufdeckung stiller Reserven führt, denn hierin kann ggf. der Tatbestand einer schädlichen Veräußerung oder Entnahme liegen (im Ergebnis ebenso SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 30).

Einstweilen frei.

1626–1629

3. Rechtsfolge von Satz 4

a) Rückwirkender Teilwertansatz

1630

Rechtsfolge von Satz 4 ist der rückwirkende Ansatz des Teilwerts im Zeitpunkt der Übertragung, was bewirkt, dass der Übertragende die bis zur Übertragung aufgelaufenen stillen Reserven versteuern muss. In Anbetracht der mit Satz 4 verfolgten Zielsetzung, einer zielgerichteten interpersonellen Verlagerung stiller Reserven entgegenzuwirken, erscheint die im Schrifttum vertretene Auffassung berechtigt, wonach ein rückwirkender Teilwertansatz insoweit nicht erforderlich ist, als der Übertragende weiterhin an den stillen Reserven beteiligt ist (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1637]; SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 31; aA REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 385c; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 25).

Teilwertbegriff: Siehe Anm. 420 ff.

Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten: Siehe FREIKAMP, BB 2001, 2618 (2621).

b) Auswirkung beim Übertragenden

1631

Bilanzberichtigung erforderlich: Der Ansatz des Teilwerts anstelle des Buchwerts hat zur Folge, dass die StBil. des Übertragenden für das Wj. der Übertragung nachträglich unrichtig wird, weil das Kapitalkonto bei Einbeziehung des realisierten Gewinns höher wäre. Soweit sich ansonsten keine Konsequenzen für den Übertragenden aus der Gewinnrealisierung ergeben, werden Gewinnfeststellungsbescheid und/oder EStBescheid für den VZ der Übertragung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert.

Gegebenenfalls Bilanzänderung wegen § 6b möglich: Soweit die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte, lag nach hM ein tauschähnliches Rechtsgeschäft vor, das aber nach Satz 3 erfolglos war. Ist aufgrund des Teilwertansatzes nunmehr rückwirkend Gewinn zu erfassen, ist dieser bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen durch § 6b begünstigt (vgl. OFD Frankfurt v. 14.4.2008 – S 2139 A-2-St 210, BB 2008, 1784; JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6b Rn. 32). In der Bilanz des Übertragungsjahres kann dies im Wege einer Bilanzänderung iSv. § 4 Abs. 2 Satz 2 Berücksichtigung finden.

Zinsen: Auswirkungen auf den Zinslauf ergeben sich nicht, da aufgrund der Qualifikation der Veräußerung als rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 AO gem. § 233a Abs. 2a AO keine rückwirkende Vollverzinsung erfolgt (vgl. KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]).

Auswirkungen auf die kautelarjuristische Praxis: Zur Vermeidung von aus Sicht des Übertragenden ungewollten Besteuerungsfolgen wird im Schrifttum diskutiert, ggf. Verfügungsbeschränkungen hinsichtlich des übertragenen WG zu vereinbaren (vgl. GECK, ZEV 2002, 41 [46]). Diese bleiben jedoch ohne dingliche Wirkung und führen demzufolge im Falle der Nichteinhaltung lediglich zu

Schadensersatzansprüchen, nicht jedoch zur Vermeidung der Besteuerungsfolgen selbst (vgl. CREZELIUS, FR 2002, 805 [808]). Die aus dieser Rechtslage folgende „Gefährdungshaftung“ des Übertragenden für die stillen Reserven kann nur dadurch abgemildert werden, dass im Zusammenhang mit der Übertragung jeweils schuldrechtl. Vereinbarungen über den Ausgleich von späteren Steuerbelastungen getroffen werden.

Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung fraglich: Siehe Anm. 1504.

1632 c) **Auswirkung beim Übertragungsempfänger**

Auch beim Übertragungsempfänger ist die Bilanz für das Wj. der Übertragung und für alle Folgejahre falsch und muss berichtigt werden; estl. Konsequenzen können sich sowohl im Wj. der Übertragung als auch in Folgejahren ergeben, etwa im Hinblick auf höhere AfA. Die betreffenden Bescheide sind nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Erfolgte die Übertragung in ein Gesamtvermögen, bewirken die aufgrund des rückwirkenden Teilwertansatzes gestiegenen AfA-Beträge uE eine Verminderung der Gewinnanteile aller an diesem Gesamtvermögen beteiligten Mitunternehmer nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels, nicht dagegen nur des Gewinnanteils desjenigen Mitunternehmers, aus dessen BV oder SonderBV das WG übertragen wurde (aA KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]).

4. **Ausnahme von Satz 4: Zuordnung stiller Reserven zum Einbringenden über Ergänzungsbilanzen**

1633 a) **Regelungsinhalt**

Nach dem Gesetzeswortlaut ist Satz 4 dann nicht einschlägig, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven dem Übertragenden durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz zugeordnet wurden. Strittig ist, ob dies zugleich bedeutet, dass ein rückwirkender Teilwertansatz nach Satz 4 zwingend auch eine sich infolge der Übertragung nach Satz 3 ergebende interpersonelle Verlagerung stiller Reserven voraussetzt. Zudem ist fraglich, ob neben dem Aufstellen von Ergänzungsbilanzen ggf. auch andere Verfahrensweisen zur Sicherstellung der personellen Zuordnung der stillen Reserven zulässig sind.

1634 b) **Notwendigkeit der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven**

Missbrauchsbekämpfungsnorm: Nach dem Willen des Gesetzgebers soll Satz 4 verhindern, dass WG zur Vorbereitung einer anschließenden Veräußerung zum Buchwert und unter Verlagerung von stillen Reserven auf andere Steuerrechtssubjekte übertragen werden (BTDrucks. 14/6882, 32 f.); in diesen Fällen sollen daher rückwirkend der Teilwert angesetzt und die stillen Reserven mithin zur Gänze vom Übertragenden aufgedeckt werden. Satz 4 ist erkennbar eine Missbrauchsbekämpfungsnorm und als solche eng auszulegen.

► *Verlagerung stiller Reserven nach herrschender Meinung notwendig:* Satz 4 ist daher uE nicht anwendbar, wenn es im Zuge der Übertragung ohnehin nicht zu einer interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven des übertragenen WG kam (und infolgedessen auch keine Ergänzungsbilanz aufgestellt wurde), etwa im Fall der Übertragung von WG auf eine GmbH & Co. KG, an welcher der Übertragende zuvor bereits zu 100 % beteiligt war. Diese im Schrifttum mehrheitlich geteilte Ansicht (vgl. LEVEDAG, GmbHR 2014, 337 [340]; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2013, 204; SCHAFLITZL in LINKLÄTERS, OPPEN-

HOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 31; glA wohl auch KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 721 [729]) wurde mittlerweile durch den BFH bestätigt (BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BFH/NV 2013, 1855; v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BFH/NV 2014, 1930).

► *Weitergehende Auslegung durch Schrifttum und Finanzverwaltung überschießend:* Im Schrifttum wird gegen die oben vertretene Auffassung eingewendet, Satz 4 solle auch die Möglichkeit verhindern, WG durch Einbringung in eine (ggf. eigens hierfür gegründete) Mitunternehmerschaft aus einem Einzel- oder SonderBV herauszulösen, um bei einer anschließenden Veräußerung die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 nutzen zu können (vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [746]). Wohl um die Anwendbarkeit der §§ 16, 34 in den vorgenannten Fällen zu verhindern, will die FinVerw. Satz 4 sogar dann zur Anwendung bringen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet wurden, durch die Übertragung jedoch keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen WG bewirkt wurden (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 26; R 6.15 EStR; dagegen BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BFH/NV 2013, 1855; v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BFH/NV 2014, 1930; die Urteile wurden im BStBl. nicht veröffentlicht). Diese Ansicht vermag gleichwohl nicht zu überzeugen, liegt doch der Sinn und Zweck von Satz 4 ausschließlich in der Verhinderung des Überspringens stiller Reserven auf andere Rechtssubjekte zur Vorbereitung nachfolgender Veräußerungen oder Entnahmen. Ohne eine solche vorherige Verlagerung stiller Reserven entbehrt die Anwendung von Satz 4 indes jeder Rechtfertigung; R 6.15 EStR ist daher sowohl gesetzeswidrig (vgl. NIEHUS, StuW 2008, 359 [363 f.]; krit. auch RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 161 [165 f.]) als auch überflüssig, da im vorbezeichneten Fall der Anwendbarkeit von §§ 16 Abs. 4, 34 zwanglos mit den Grundsätzen der Gesamtplanrechtsprechung begegnet werden kann (BFH v. 14.12.2006 – IV R 35/05, BStBl. II 2007, 692, unter II.5; NIEHUS, StuW 2008, 355 [366 ff.]; NIEHUS/WILKE, SteuK 2011, 225 [229]; vgl. Anm. 1601).

Spätere Verlagerung stiller Reserven: Werden die stillen Reserven im Anschluss an eine bezüglich der stillen Reserven steuersubjektwahrende Übertragung eines WG nach Satz 3, innerhalb der Frist des Satzes 4 auf einen anderen Stpfl. übertragen, zB durch eine anschließende unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils nach Abs. 3, und erfolgt anschließend und ebenfalls noch innerhalb der Frist des Satzes 4 die Veräußerung oder Entnahme des WG, ist Satz 4 uE nicht unmittelbar anwendbar (dies erwägend LEVEDAG, GmbHR 2014, 337 [341]); dies gilt unabhängig davon, ob im Zuge der Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 eine Ergänzungsbilanz aufgestellt wurde. Vielmehr ist die Frage des Überspringens stiller Reserven lediglich nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 zu beurteilen (offen gelassen in BFH v. 31.7.2013 – I R 44/12, BFH/NV 2013, 1855, unter II.3.f aa; v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BFH/NV 2014, 1930, unter II.3.e, die eine Nichtanwendung von Satz 4 jedenfalls dann befürworten, wenn die stillen Reserven bis zur Veräußerung oder Entnahme dem Übertragenden zugeordnet bleiben). Die Zulässigkeit nachfolgender Buchwertübertragungen ist uE ausschließlich nach den für diese Vorgänge einschlägigen Vorschriften, also zB nach Abs. 3 zu beurteilen. Gleichwohl kann ein Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO liegen.

1635 c) **Bis zur Übertragung entstandene stille Reserven**

Stille Reserven: Unter stillen Reserven ist die Differenz zwischen Teilwert und Buchwert des übertragenen WG zu verstehen.

Teilwert: Zum Begriff s. Anm. 420 ff.

Stille Reserven im Übertragungszeitpunkt: Von Satz 4 werden ausschließlich diejenigen stillen Reserven erfasst, welche im Zeitpunkt der Übertragung vorhanden waren. Die Höhe der bei späterer Veräußerung bzw. Entnahme zur Aufdeckung gelangenden stillen Reserven ist dagegen unbeachtlich. Wird später str., ob und ggf. in welcher Höhe stille Reserven im Zeitpunkt der Übertragung bestanden, trägt die Feststellungslast der übertragende Mitunternehmer, denn nach der Formulierung von Satz 4 ist die Zuordnung eine tatbestandsvernichtende Voraussetzung, deren Vorliegen derjenige zu beweisen hat, der sich darauf beruft: hier der übertragende Mitunternehmer als derjenige, der ansonsten einen Gewinn zu versteuern hätte. Es empfiehlt sich deshalb, entsprechende Beweisvorsorge zu treffen.

Wirtschaftsgut ohne Buchwert: Nach Auffassung der FinVerw. ist auch bei der Übertragung von nicht bilanzierungsfähigen immateriellen WG des AV oder von im Sammelposten erfassten WG die Besteuerung der stillen Reserven zu gewährleisten (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 24 mit Beispiel).

Stille Reserven im bisherigen Gesamthandsvermögen: Zur Vermeidung der Anwendung der Sperrfrist-Regelung ist es nicht erforderlich, dass durch die Aufstellung der Ergänzungsbilanzen auch jedwede interpersonelle Verlagerung der in den übrigen WG des Gesamthandsvermögens liegenden stillen Reserven vermieden wird (s. aber Anm. 1582), da sich die Anwendung von Satz 4 ausschließlich danach richtet, ob hinsichtlich der im übertragenen WG liegenden stillen Reserven eine Zuordnung zum Übertragenden erfolgt ist (vgl. LEY, StbJb. 2003/04, 135 [156]).

1636 d) **Zuordnung durch Ergänzungsbilanz zum übertragenden Gesellschafter**

Vollständige Zuordnung: Voraussetzung von Satz 4 ist, dass keine Zuordnung der bis zur Einbringung entstandenen stillen Reserven zum Einbringenden durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz stattgefunden hat. Daher sind uE, will man die Anwendung von Satz 4 verhindern, wegen des Subjektsteuerprinzips auch bei disquotalen Übertragungen (s. Anm. 1564) die stillen Reserven dem Einbringenden durch Ergänzungsbilanzen zuzuordnen (ebenso GROH, DB 2003, 1403 [1406]). Eine teilweise Zuordnung der stillen Reserven reicht nicht aus (mit Blick auf Bewertungsunsicherheiten insoweit zweifelnd MITSCH, Inf. 2002, 77 [81]).

Sanktion setzt Möglichkeit der Zuordnung stiller Reserven voraus: Ergänzungsbilanzen werden nach bisherigem Verständnis aufgestellt zur Darstellung von mitunternehmerbezogenen Mehr- oder Minderwerten von Bilanzposten der stl. Gesamthandsbilanz einer Mitunternehmerschaft. Danach ließe sich die Zuordnung von stillen Reserven zum Übertragenden mittels Ergänzungsbilanzen nur in denjenigen Fällen von Satz 3 erreichen, die eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft zum Gegenstand haben. Fraglich ist, ob in den Fällen der Ausbringung (Satz 3 Nr. 1, 2 in den „umgekehrten“ Fällen, vgl. Anm. 1586) und der Übertragung in das SonderBV anderer Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft (Satz 3 Nr. 3) ebenso eine Zuordnung durch Ergänzungsbilanzen vorstellbar ist (s. ausführlich Anm. 1589). Sollte

man, anders als hier vertreten, in diesen Fällen die Möglichkeit der personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven verneinen, so gilt uE Folgendes: Da die Sperrfrist-Regelung eingeführt wurde, um zu verhindern, dass der Stpfl. zur Vorbereitung und stl. Optimierung der anschließenden Aufdeckung von stillen Reserven zielgerichtet eine an sich bestehende Möglichkeit zur personell richtigen Zuordnung der stillen Reserven nicht anwendet, und versagt man ihm nun von vornherein eine solche Möglichkeit, so kann dem Stpfl. auch nicht ein zielgerichtetes, auf das Ausnutzen stl. Vorteile gerichtetes Handeln unterstellt werden. Dies berücksichtigend lässt die Gesetzesformulierung letztlich nur zwei Auslegungen zu: Entweder ist es auch im Fall der Ausbringung zulässig, durch Ergänzungsbilanzen oder äquivalente buchtechnische Verfahren die interpersonelle Verschiebung stiller Reserven zu verhindern; dann steht der Anwendbarkeit der Sperrfristregelung nichts entgegen. Lässt man dagegen eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven im Fall der Ausbringung nicht zu, so ist die Sperrfristregelung auf derartige Fälle nicht anwendbar, da sie teleologisch auf solche Tatbestände reduziert werden muss, bei denen dem Stpfl. die zutreffende personelle Zuordnung der stillen Reserven tatsächlich möglich war, er dies aber nicht tat (NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2013, 204f.).

Ergänzungsrechnung bei Einnahme-Überschussrechnung: Kann bei Übertragungen vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft eine Ergänzungsbilanz deshalb nicht aufgestellt werden, weil die Mitunternehmerschaft ihre Gewinne durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt, ist es zulässig, an Stelle der Ergänzungsbilanz eine Ergänzungsrechnung ähnlichen Inhalts vorzunehmen (REISS in KSM, § 15 Rn. E 240 [11/1997]; LEY, StbJb. 2003/04, 135 [156]; WENDT, FR 2002, 53 [61]).

5. Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung

a) Sperrfrist

1637

Satz 4 letzter Halbs. bestimmt die Frist, innerhalb derer eine Veräußerung oder Entnahme des WG den rückwirkenden Teilwertansatz auslöst.

Der Begriff der „Sperrfrist“ ist missverständlich, denn Satz 4 „versperrt“ nicht die Möglichkeit einer Veräußerung oder Entnahme. Diese können vielmehr uneingeschränkt vorgenommen werden. Folge einer Fristverletzung ist lediglich der rückwirkende Teilwertansatz (vgl. Anm. 1636).

Beginn des Zeitraums, innerhalb dessen eine Veräußerung oder Entnahme des nach Satz 3 übertragenen WG einen rückwirkenden Teilwertansatz auslöst, fällt mit der Übertragung zusammen, dh. mit dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an dem übertragenen WG (vgl. KRAFT/TRÜBENBACH, StB 2004, 336 [340]). Der Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung für den VZ der Übertragung ist lediglich für die Berechnung des Fristendes von Bedeutung (s. auch Anm. 1501).

Fristende: Die Sperrfrist endet drei Jahre nach der Abgabe der StErklärung des Übertragenden für den VZ, in dem die Übertragung nach Satz 3 erfolgt ist.

Fristberechnung: Der Ablauf der Frist ist nach den Regelungen der §§ 187 ff. BGB zu berechnen. Die Frist endet genau drei Jahre nach dem vorstehend beschriebenen Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung. Da diesen Zeitpunkt nur das FA kennen kann, muss ggf. eine Eingangsbestätigung vom FA verlangt wer-

den, um den Fristablauf sicher berechnen zu können. Auf diese Bestätigung besteht uE ein Rechtsanspruch.

Verfolgung durch Finanzverwaltung: Innerhalb der FinVerw. werden die entsprechenden Daten zur Überwachung der Fristen gesondert vorgehalten und überwacht (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, unter 5.4; OFD Chemnitz v. 20.10.2003 – S2241-61/3-St21, Haufe-Index 1003460).

1638 b) Maßgebender Veranlagungszeitraum

Der VZ, in dem die Übertragung erfolgt, ist der VZ, in dem das wirtschaftliche Eigentum übertragen worden ist. Der VZ ist nach § 25 Abs. 1 das Kj. Weicht das Wj. des übertragenden Betriebs vom Kj. ab, ist der VZ maßgeblich, in dem eine eventuelle Gewinnrealisierung aus der Übertragung zu besteuern wäre. Bei Gewerbebetrieben ist das der VZ, in dem das Wj. endet, innerhalb dessen die Übertragung stattgefunden hat (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Wird das WG aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb übertragen, der – wie üblich – ein abweichendes Wj. hat, ist ein Gewinn aus der Übertragung in zwei VZ zu erfassen, da der Gewinn des Wj. nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 zeitanteilig aufgeteilt wird. Abzustellen ist in diesem Fall auf den ersten der beiden betroffenen VZ, denn in der StErklärung für diesen VZ ist der Gewinn des Wj., in dem die Übertragung stattgefunden hat, erstmals zu erklären (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [60]).

1639 c) Maßgebende Steuererklärung

„**Steuererklärung**“ des Übertragenden iSd. Satzes 4 ist die ESt- oder Gewinnfeststellungserklärung, nicht etwa die GewSt- oder irgendeine andere StErklärung (MIRSCH, Inf. 2002, 77 [81]). Bezogen auf die einzelnen Übertragungsfälle von Satz 3 kommt es danach auf die Abgabe folgender StErklärungen an:

- von Einzelbetrieb auf Mitunternehmerschaft: EStErklärung des Einzelunternehmers;
- von Mitunternehmerschaft auf Einzelbetrieb: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft;
- von SonderBV auf Mitunternehmerschaft und umgekehrt: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft;
- von SonderBV auf SchwesterPersGes.: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft, zu der das SonderBV gehört;
- von SchwesterPersGes. auf SonderBV: Gewinnfeststellungserklärung der SchwesterPersGes.;
- zwischen SonderBV verschiedener Mitunternehmer: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft.

Soweit in den vorstehenden Fällen Übertragungen aus dem SonderBV erfolgen, ist trotz des entgegenstehenden Gesetzeswortlauts auf die Gewinnfeststellung der betreffenden Mitunternehmerschaft abzustellen, weil der Vorgang bei der Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft berücksichtigt ist (glA SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 30; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 502 [5/2015]).

Übertragender ist uE das Gewinnermittlungssubjekt, innerhalb dessen Gewinnermittlung die Übertragung des WG zu berücksichtigen ist. Dies ist entweder der Einzelunternehmer oder eine Mitunternehmerschaft, deren StErklärungspflichten von dazu nach der AO bestimmten Personen wahrzunehmen

sind. Daraus ergibt sich, dass die Personen, die die StErklärung abzugeben haben, und diejenigen, für die bei Verletzung der Sperrfrist nachteilige Rechtswirkungen eintreten, nicht immer identisch sind. So hat der von seinem SonderBV ins Gesamthandsvermögen übertragende Mitunternehmer ggf. keine Kenntnis davon, wann die Gewinnfeststellungserklärung für die Mitunternehmerschaft abgegeben worden ist. Er kann dann nicht berechnen, wie lange er noch mit einer rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven rechnen muss. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge tritt der Rechtsnachfolger an die Stelle des Übertragenden.

Abgabe der Steuererklärung: Für die Frage, wann eine StErklärung abgegeben ist, kann auf die Auslegung des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückgegriffen werden. Der dort verwendete Begriff des Einreichens ist deckungsgleich mit der Abgabe iSv. Satz 4. Maßgeblich ist danach der Zeitpunkt, an dem die StErklärung der zuständigen Behörde zugeht. Die Erklärung muss formell und materiell ordnungsmäßig iSd. § 150 AO sein, insbes. also auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck und unterzeichnet abgegeben werden (BFH v. 14.1.1998 – X R 84/95, BStBl. II 1999, 203). Vollständig ist die Erklärung nur, wenn ihr die in § 60 EStDV genannten Unterlagen beigelegt sind, also vor allem Bilanz und GuV.

Fehlende Steuererklärung: Ist keine StErklärung abgegeben worden, so endet nach Auffassung der FinVerw. die Frist mit Ablauf des sechsten Jahres, das auf den Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraum der Übertragung folgt (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 22).

Einstweilen frei.

1640–1649

VI. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 5

1. Einschränkung des Buchwertansatzes

1650

Satz 5 schränkt den Buchwertansatz nach Satz 3 dahingehend ein, dass insoweit, als durch die Übertragung der Anteil eines KStSubjekts an dem betreffenden WG mittelbar oder unmittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, der Teilwert anzusetzen ist. Sinn und Zweck der Vorschrift ist es zum einen zu verhindern, dass infolge der Buchwertübertragung von WG stille Reserven auf an der Mitunternehmerschaft beteiligte KStSubjekte übergehen, die bei Realisation von diesen lediglich mit dem (gegenüber dem EStTarif) günstigeren KStSatz zu versteuern wären (vgl. BTDruks. 14/6882, 33; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11; DÜLL, StbJb. 2002/03, 117 [140]). Zum anderen wird Satz 5 mit der Überlegung begründet, die im WG gespeicherten stillen Reserven könnten nicht durch die Veräußerung des WG selbst, sondern vielmehr im Wege der Veräußerung der infolge der Übertragung im Wert gestiegenen Anteile am mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekt innerhalb des Teileinkünfteverfahrens und damit (zumindest nach Auffassung des Gesetzgebers) begünstigt realisiert werden (vgl. BRDruks. 638/01, 51; BTDruks. 14/6882, 33).

Beispiel (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [132]): Einzelunternehmer X will ein in seinem BV befindliches WG, das stille Reserven enthält, verkaufen. Anstatt das WG unmittelbar zu verkaufen und den Veräußerungsgewinn als laufenden Gewinn zu versteuern, überträgt er das WG unentgeltlich gem. Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert auf eine neugegründete X-GmbH & Co. KG, an der er selbst mit 1 % und die von ihm allein

beherrschte X-GmbH mit 99 % beteiligt ist. Eine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen erfolgt nicht.

Nunmehr bieten sich zwei Möglichkeiten einer steuergünstigen Realisierung: Verkauft die KG das WG nach Verstreichen der Sperrfrist von Satz 4, so würde der Veräußerungsgewinn zu 99 % auf die GmbH entfallen und von dieser lediglich mit dem KStSatz versteuert werden. Oder aber X verkauft sowohl seine KG-Beteiligung als auch die Anteile an der X-GmbH an den Erwerber, der eigentlich nur an dem WG interessiert ist, und versteuert den aus der Veräußerung der GmbH-Anteile resultierenden Gewinn im Teileinkünfteverfahren.

Stellungnahme: Die Befürchtungen des Gesetzgebers vermögen die Regelungen von Satz 5 (und ebenso von Satz 6) indes nicht zu rechtfertigen: So ist zu bedenken, dass eine Verlagerung ins Teileinkünfteverfahren grds. keine, auch keine anteilige Entziehung stiller Reserven aus der Steuerverstrickung bewirkt; vielmehr vollzieht sich deren Besteuerung nunmehr auf zwei Ebenen, der Ebene der KapGes. einerseits und der Ebene des Anteilseigners andererseits. Aus der Wirkungsweise des Teileinkünfteverfahrens selbst ergibt sich mithin keinerlei Notwendigkeit, den Übergang von stillen Reserven auf ein KStSubjekt zu verhindern (glA DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 [1717]). Zudem dürfte sich eine solche Verlagerung nicht zwingend als vorteilhaft erweisen, weil der Anteilserwerber die latenten Steuerlasten des KStSubjekts bei der Bemessung des Anteilskaufpreises berücksichtigen wird (vgl. BRIESE, StuB 2003, 248 [251 f.]). Und nicht zuletzt erweisen sich Satz 5 (und Satz 6) im Grundsatz als überflüssig, weil der unentgeltliche Transfer stiller Reserven auf ein KStSubjekt durch den Gesellschafter wegen des Vorliegens einer verdeckten Einlage ohnehin nicht ohne deren Aufdeckung möglich ist; zum Verhältnis zur verdeckten Einlage s. Anm. 1659. Zwar wäre der durch Satz 5 (und Satz 6) bewirkte Zwang zur anteiligen Gewinnrealisierung wegen des Subjektsteuerprinzips grds. gerechtfertigt, gleichwohl hat der Gesetzgeber diese Rechtfertigung (insoweit zu Recht) nicht bemüht, da er zuvor in Satz 3 die Möglichkeit zur Verletzung des Subjektsteuerprinzips selbst eröffnet hat. Das Subjektsteuerprinzip nunmehr mit anderen fragwürdigen Argumentationsmustern nur für den Fall der Beteiligung eines KStSubjekts zu revitalisieren, überzeugt daher nicht.

2. Tatbestandsvoraussetzungen

1651 a) Übertragung nach Satz 3

Die Anwendung von Satz 5 setzt das Vorliegen einer Übertragung nach Satz 3 voraus. Die Regelung erfasst damit im Grundsatz alle in Satz 3 Nr. 1-3 genannten Übertragungsvorgänge, soweit sich aus den übrigen Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5 diesbezüglich keine Einschränkungen ergeben.

1652 b) Mitunternehmerische Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts

Satz 5 kann nur dann zur Anwendung gelangen, wenn das KStSubjekt Mitunternehmerin der PersGes. ist, da der Anwendungsbereich von Satz 3 auf Übertragungen zwischen Mitunternehmerschaften und Mitunternehmern beschränkt ist (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.05 [5/2015]; auch OFD Düss. v. 25.10.2004 – S 2241 A-St 112-D/S 2241-62-St 134-K, DStR 2005, 153). Unter Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind, da diese Begriffe im EStG selbst nicht definiert sind, die in § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG aufgezählten unbeschränkt stpfl. KStSubjekte und die in § 2 Nr. 1 KStG genannten beschränkt stpfl. KStSubjekte zu verstehen, die mit einer Mitunternehmerbetei-

ligung inländ. Einkünfte beziehen. Mit dieser Formulierung sind folglich alle StSubjekte umfasst, die unter das KStG fallen.

c) Erhöhung oder Begründung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut

aa) Erhöhung und Begründung gleichgestellt

1653

Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Teilwert anzusetzen, soweit der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, kurz eines KStSubjekts (s. Anm. 1673), an dem nach Satz 3 übertragenen WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.

bb) Unmittelbare und mittelbare Anteilsbegründung bzw. -erhöhung gleichgestellt

1654

Satz 5 ist sowohl bei einer unmittelbaren als auch bei einer nur mittelbaren Anteilsbegründung bzw. -erhöhung des KStSubjekts am übertragenen WG anwendbar. Von einer mittelbaren Begründung bzw. Erhöhung ist bei Vorliegen doppel- oder mehrstöckiger PersGes. auszugehen (vgl. OFD Frankfurt v. 3.5.2004 – S 2170 A-109-St II 2.01, DStR 2004, 1086; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.4 [5/2015], mit Beispiel; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 722), die dadurch gekennzeichnet sind, dass die ideell anteilige Beteiligung des an der Obergesellschaft beteiligten KStSubjekts an den WG der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft vermittelt wird. Allerdings begreift die Fin-Verw. mitunter bereits die ideell anteilige Beteiligung des KStSubjekts an den gesamthänderisch gebundenen WG der Mitunternehmerschaft, an der sie unmittelbar beteiligt ist, als eine mittelbare (so BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 31 in Beispiel 12; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.2). Bei diesem (uE unzutreffenden) Verständnis könnte es zu einer unmittelbaren Begründung bzw. Erhöhung des Anteils an einem WG lediglich noch im Fall der Übertragung in das (Sonder-)BV des KStSubjekts kommen.

cc) Anteil am übertragenen Wirtschaftsgut ausschlaggebend

1655

Satz 5 gelangt nur dann zur Anwendung, wenn der Anteil des KStSubjekts an dem nach Satz 3 übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht. Nicht erfasst von Satz 5 wird die Fallgestaltung, in der sich durch eine Übertragung nach Satz 3 der Anteil des an der Mitunternehmerschaft beteiligten KStSubjekts an dem übertragenen WG vermindert und sich zugleich derjenige an den übrigen (nicht übertragenen) WG erhöht. Zwar wird es dabei regelmäßig zu einer wirtschaftsgutbezogenen Verlagerung stiller Reserven zwischen den Mitunternehmern kommen und sich (per Saldo) ggf. der Anteil des KStSubjekts an den stillen Reserven insgesamt erhöhen, so dass nach der gesetzgeberischen Zielsetzung insoweit eine Anwendung von Satz 5 geboten wäre; gleichwohl fehlt es bezüglich derjenigen WG, deren stille Reserven auf das KStSubjekt übergegangen sind, an einer Übertragung nach Satz 3, so dass Satz 5 nicht anwendbar ist. Eine derartige Verlagerung ließe sich lediglich durch Vornahme einer personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven auch im Ausbringungsfall vermeiden (s. Anm. 1586).

Beispiel: An der X-GmbH & Co. KG sind die X-GmbH als Komplementärin sowie X und Y als Kommanditisten zu jeweils 1/3 beteiligt. Im BV der KG befinden sich drei WG. Y scheidet gegen Sachwertabfindung aus der KG aus und erhält gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte das WG III übertragen, das er fortan in seinem nebenher be-

stehenden EinzelBV nutzt. Die Bilanz der KG gestaltet sich vor dem Ausscheiden von Y wie folgt:

Aktiva	X-GmbH & Co. KG				Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
WG I	100	1000	Kapital X-GmbH	400	1000	
WG II	100	1000	Kapital X	400	1000	
WG III	1000	1000	Kapital Y	400	1000	
	1200	3000		1200	3000	

Die Übertragung des WG III in das EinzelBV des Y erfolgt gem. Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert. Hierzu ist in der Gesellschaftsbilanz der KG das Kapitalkonto von Y an den Buchwert des auf ihn übertragenen WG III anzupassen (Erhöhung um 600) und das Kapitalkonto der X-GmbH sowie des X ist um jeweils 300 zu vermindern; sodann ist das WG III zu Lasten des Kapitalkontos des Y auszubuchen (zur bilanziellen Darstellung s. auch Anm. 1585). Es ergibt sich folgende KG-Bilanz:

Aktiva	X-GmbH & Co. KG				Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
WG I	100	1000	Kapital X-GmbH	100	1000	
WG II	100	1000	Kapital X	100	1000	
	200	2000		200	2000	

Durch das Ausscheiden des Y ist es zu einem Überspringen „seiner“ in den nicht übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven auf die X-GmbH und auf X gekommen. Während auf die X-GmbH zuvor stille Reserven iHv. 600 entfielen, sind dies nunmehr 900. Ein Anwendungsfall von Satz 5 liegt aber nicht vor, da die betreffenden WG nicht nach Satz 3 übertragen worden sind. Eine verdeckte Einlage liegt nicht vor, weil die X-GmbH nicht bereichert worden ist.

1656 dd) Bestimmung des Anteils des Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut

Umstritten ist, ob der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG im Wege einer ihrer Beteiligungsquote am aufnehmenden BV entsprechenden anteiligen Zurechnung zu bestimmen ist oder ob es dabei vielmehr auf den auf das KStSubjekt übergehenden Anteil an den stillen Reserven ankommt.

Quotaler Anteil am Wirtschaftsgut: Nach Auffassung der FinVerw. (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 31) ist der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG durch eine (ggf. ideell anteilige) Zurechnung des WG auf das betreffende KStSubjekt zu ermitteln. Bei dieser Sichtweise ist es für die Anwendung von Satz 5 weder entscheidend, ob das KStSubjekt durch die Übertragung bereichert wurde, noch ist es von Bedeutung, ob stille Reserven auf das KStSubjekt verlagert worden sind. Vielmehr genügt es für die Anwendung von Satz 5, dass der sich im Wege einer quotalen Zurechnung dieses WG ergebende Anteil des KStSubjekts begründet oder erhöht worden ist.

Auf das Körperschaftsteuersubjekt übergehender Anteil an den stillen Reserven des Wirtschaftsguts: Da Satz 5 eine Verlagerung stiller Reserven in das Teileinkünfteverfahren verhindern soll, wird die Auffassung vertreten, dass der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG vielmehr als dessen Anteil an den in diesem WG enthaltenen stillen Reserven zu verstehen sei (GROH, DB 2003, 1403 [1407]; NIEHUS, FR 2010, 1 [7]; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 392b). Nach dieser Auffassung ist mithin ein Anwendungsfall von Satz 5

dann nicht gegeben, wenn die stillen Reserven dem (den) übertragenden Mitunternehmer(n) durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zugeordnet worden sind und es durch die Übertragung des WG folglich nicht zu einem Überspringen stiller Reserven auf das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt kommt (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1407]; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [730]; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 392b). Letztlich erscheine bei einer Zuweisung der stillen Reserven zum Einbringenden kein Fall denkbar, in dem ein Missbrauch, wie ihn Satz 5 im Auge hat, möglich sei (so KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [730]). Hiergegen wird indes eingewandt, dass Satz 5 im Unterschied zu Satz 4 nicht die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen erwähne, sondern vielmehr allein auf den Anteil des KStSubjekts am übertragene(n) WG abstelle; folglich könne durch eine Zuordnung stiller Reserven durch Ergänzungsbilanzen die Anwendung von Satz 5 nicht verhindert werden (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 28; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1; WENDT, FR 2002, 53 [65]; SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beilage 1, 32; BRIESE, GmbHR 2005, 207 [213]; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 724; SCHULZE in WIDMANN/MAYER, Anh. 16, Rn. 704 [9/2014]; fragend VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 [1524 f.]).

Gesetzgeberische Zielsetzungen ausschlaggebend: Der Begriff des Anteils am übertragenen WG ist uE entlang der mit Satz 5 verbundenen gesetzgeberischen Zielsetzungen, nicht aber des vordergründigen Gesetzeswortlauts auszulegen.

▶ *Kein Transfer stiller Reserven in den Körperschaftsteuerbereich:* In Anbetracht der Zielsetzung von Satz 5, einen Transfer stiller Reserven in den Bereich des KStRechts zu verhindern, ist es folglich zutreffend, Satz 5 nicht anzuwenden, wenn ein solcher Transfer wegen der Zuordnung der stillen Reserven zum übertragenden Mitunternehmer durch Ergänzungsbilanzen gar nicht erfolgt. Der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG ist insoweit als Anteil des KStSubjekts an den stillen Reserven zu verstehen.

▶ *Verhinderung von Objektgesellschaften:* Wie ausgeführt soll Satz 5 jedoch auch einer Schaffung von Objektgesellschaften entgegenwirken, so dass die Regelung immer dann anzuwenden ist, wenn es infolge von Übertragungen nach Satz 3 zu einer Bereicherung des mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekts und damit zu einer Wertsteigerung der Anteile an selbigem kommt. Dabei wird im Regelfall zugleich eine Verlagerung stiller Reserven auf das betreffende KStSubjekt bewirkt werden, so dass sich insoweit auch bezüglich dieser zweiten Zielsetzung von Satz 5 die Auslegung als zutreffend erweist, dass der Anteil des KStSubjekts am WG mit dem Anteil an den stillen Reserven gleichzusetzen sei. Allerdings ist zumindest eine Fallkonstellation (s. Anm. 1657) vorstellbar, in der infolge der Übertragung nach Satz 3 zwar eine Bereicherung des KStSubjekts eintritt, eine Verlagerung stiller Reserven auf das KStSubjekt jedoch nicht stattfindet. Auch in diesem Fall ist eine Anwendung von Satz 5 geboten.

▶ *Ergebnis:* Satz 5 ist uE immer dann anzuwenden, wenn infolge der Übertragung des WG stille Reserven auf das KStSubjekt übergegangen sind und/oder eine Bereicherung des KStSubjekts eingetreten ist. Demgegenüber zieht die Auffassung der FinVerw., nach der sich der auf das KStSubjekt entfallende WG-Anteil durch eine nach Maßgabe der Beteiligungsquote vorzunehmende ideelle Zurechnung dieses WG bestimmen soll, den Anwendungsbereich von Satz 5 zu weit, während die Überlegung, Satz 5 gelange nur dann zur Anwendung, wenn

durch die Übertragung nach Satz 3 stille Reserven auf das KStSubjekt übergangen, eine zu enge Interpretation darstellt.

1657 ee) Fälle der Anteilserhöhung oder -begründung

Bei einer Mitunternehmerschaft, an der ein KStSubjekt beteiligt ist, sind folgende Anwendungsfälle von Satz 5 bei Übertragungen nach Satz 3 vorstellbar:

Übertragungen nach Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 durch einen anderen Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft: Hierbei handelt es sich um Übertragungen aus dem EinzelBV bzw. SonderBV eines anderen Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft.

► *Gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (offene Sacheinlage):* Wird in diesem Fall das die Gesellschaftsrechte des Übertragenden darstellende Kapitalkonto um den Teilwert des übertragenen WG erhöht und werden zur Gewährleistung des nach Satz 3 gebotenen Buchwertansatzes die stillen Reserven dem Übertragenden in einer negativen Ergänzungsbilanz zugewiesen, so stellt dies nach vorstehender Auffassung der FinVerw. einen Anwendungsfall von Satz 5 dar. Dies ist uE unzutreffend, da weder stille Reserven auf das KStSubjekt verlagert worden sind noch eine Bereicherung des KStSubjekts vorliegt (ebenso REISS in KIRCHHOFF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 392b). Allerdings ist Satz 5 uE anwendbar, wenn die Gutschrift nicht nur auf dem Kapitalkonto des Übertragenden, sondern (anteilig) auf den Kapitalkonten der anderen Mitunternehmer erfolgt (disquotale Übertragung, s. Anm. 1564) und die stillen Reserven durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz allein dem Übertragenden zugewiesen werden (str., s. Anm. 1656). Zwar springen in diesem Fall keine stillen Reserven auf das KStSubjekt über, gleichwohl ist dieses durch die Übertragung bereichert worden, so dass ein Anwendungsfall von Satz 5 vorliegt.

► *Unentgeltlich (verdeckte Sacheinlage):* Erfolgt die Übertragung unentgeltlich und wird dabei das auf die Mitunternehmerschaft übertragene WG in der Gesellschaftsbilanz mit dem Buchwert angesetzt und werden anteilig diejenigen Kapitalkonten der Gesellschafter, die keine Gesellschaftsrechte ausweisen, oder wird insgesamt das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto erhöht (zur Darstellung s. Anm. 1553), so sind beide Anwendungsvoraussetzungen von Satz 5 erfüllt: Mangels Aufstellung von Ergänzungsbilanzen sind stille Reserven auf das an der PersGes. beteiligte KStSubjekt übergesprungen und wegen der Unentgeltlichkeit der Übertragung ist eine Bereicherung des KStSubjekts gegeben (vgl. auch BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personennunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 132). Auch die FinVerw. nimmt hier zutreffend einen Anwendungsfall von Satz 5 an (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 28; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Werden in der Gesellschaftsbilanz die Kapitalkonten der Gesellschafter, die keine Gesellschaftsrechte ausweisen, jeweils anteilig bzw. wird das Rücklagenkonto um den Teilwert des übertragenen WG erhöht und werden zudem die stillen Reserven durch eine negative Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugewiesen, so ist dies der sich bei einer disquotalen Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einstellenden Situation vergleichbar: Zwar fehlt es an einer Verlagerung stiller Reserven auf das KStSubjekt, gleichwohl ist Satz 5 wegen der bewirkten Bereicherung des beteiligten KStSubjekts anwendbar.

► *Teilentgeltlich:* Erfolgt die Übertragung zT gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich, so ist der Vorgang gemäß der Trennungs-

theorie in einen voll entgeltlichen (soweit Gesellschaftsrechte gewährt werden) und in einen voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten (s. Anm. 1555). Bezüglich des voll entgeltlichen Teils gelten die Ausführungen zur offenen Sacheinlage, für den voll unentgeltlichen Teil diejenigen zur verdeckten Sacheinlage entsprechend. Folgt man der Auffassung der FinVerw., so ist diese Aufteilung allerdings obsolet, da sowohl Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als auch unentgeltliche Übertragungen von Satz 5 erfasst werden.

Beispiel: An der X-GmbH & Co. KG sind die X-GmbH und X zu je 1/2 beteiligt. Im bisherigen BV der KG befindet sich ein WG (Buchwert = Teilwert 200). X überträgt gem. Satz 3 Nr. 1 ein WG (Buchwert 100, Teilwert 200) seines EinzelBV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten iHv. 100. In der Gesellschaftsbilanz setzt die KG das übertragene WG mit einem Wert von 150 an und erhöht das Kapitalkonto des X um 100 sowie die gesamthänderisch gebundene Rücklage um 50. Für X wird zudem eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 50 und einem Minderwert für das WG von 50 aufgestellt.

Die Übertragung erfolgt zur Hälfte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zur Hälfte unentgeltlich (zur Frage der Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil bei gesplitteter Buchung s. ausführlich Anm. 1560). Satz 5 ist nach der hier vertretenen Auffassung bezüglich des gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragenen Teils nicht anwendbar (kein Übergang stiller Reserven, keine Bereicherung der X-GmbH), während bezüglich des unentgeltlich übertragenen Teils Satz 5 zur Anwendung gelangt. Diesbezüglich ist allerdings zu beachten, dass infolge der Erhöhung der Gesellschaftsrechte des X die X-GmbH fortan nur noch zu 1/3 beteiligt ist und folglich auch nur insoweit der Teilwert anzusetzen ist (s. Anm. 1665). Das gleiche Ergebnis ergäbe sich, wenn in der Gesellschaftsbilanz das WG mit seinem Buchwert von 100 angesetzt und das Kapitalkonto des X um diesen Betrag erhöht worden wäre, da auch in diesem Fall die Übertragung zur Hälfte unentgeltlich erfolgt wäre (s. Anm. 1580).

Übertragungen nach Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 von der Mitunternehmerschaft auf das Körperschaftsteuersubjekt: Hierbei handelt es sich um Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft in das BV des KStSubjekts bzw. in dessen SonderBV bei dieser oder einer anderen Mitunternehmerschaft.

► *Gegen Minderung von Gesellschaftsrechten (offene Sachentnahme):* Zwar erfolgt die Übertragung selbst zum Buchwert, gleichwohl wird man bei der Beantwortung der Frage, in welchem Umfang der Übertragungsempfänger Gesellschaftsrechte für den Erhalt des WG hingeben muss, auf den Teilwert des WG abstellen (zur Vorgehensweise s. Anm. 1585). Dies aber bedeutet, dass es insoweit an einer Bereicherung des KStSubjekts fehlt; zwar gewinnt das KStSubjekt von den übrigen Mitunternehmern einen Anteil am übertragenen WG hinzu, jedoch wird dieser Hinzugewinn durch entsprechende Einbußen an den übrigen WG der Mitunternehmerschaft kompensiert. Gleichwohl kommt es bezüglich der im übertragenen WG gespeicherten stillen Reserven zu einer Verlagerung von den übrigen Mitunternehmern auf das empfangende KStSubjekt (vgl. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 392c; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 132), allerdings nur dann, wenn man im Ausbringungsfall (entgegen der in Anm. 1586 vertretenen Auffassung) eine personelle Zuordnung stiller Reserven für nicht zulässig erachtet. Doch selbst wenn man eine solche Zuordnung unterlässt, ist zu beachten, dass zwar stille Reserven im übertragenen WG auf das KStSubjekt übergehen und insoweit in den KStBereich überwechseln, zugleich jedoch wegen der Verminderung der Gesellschaftsrechte des KStSubjekts stille Reserven von diesem auf die anderen Mitunternehmer übergehen und folglich, soweit es sich bei diesen um natürliche

Personen handelt, auch eine Entlassung stiller Reserven aus dem kstl. Bereich stattfindet. Angesichts dieses wechselseitigen Transfers stiller Reserven zwischen kstl. und estl. Sphäre sollte uE Satz 5 nur insoweit anwendbar sein, als per Saldo stille Reserven in den kstl. Bereich überwechseln. Besser noch wäre es allerdings, eine personelle Zuordnung sowohl der stillen Reserven im übertragenen WG als auch in den nicht übertragenen WG zuzulassen.

► *Unentgeltlich (verdeckte Sachentnahme)*: Wird das WG nach Satz 3 unentgeltlich auf das KStSubjekt übertragen, so ist Satz 5 anwendbar. Zum einen ist das KStSubjekt durch die unentgeltliche Zuwendung des WG insoweit bereichert, als ihm das WG zuvor nicht bereits ideell anteilig zuzurechnen war. Zum anderen findet eine Verlagerung der im übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven auf das KStSubjekt statt, wobei diesbezüglich die vorstehend für die Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erörterten Überlegungen hinsichtlich einer personellen Zuordnung der stillen Reserven im übertragenen WG entsprechend gelten.

► *Teilentgeltlich*: Erfolgt die Übertragung zT gegen Minderung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich, so ist der Vorgang gemäß der Trennungstheorie in einen voll entgeltlichen (soweit Gesellschaftsrechte gemindert werden) und in einen voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten (s. Anm. 1555). Bezüglich des voll entgeltlichen Teils gelten die Ausführungen zur offenen Sachentnahme, für den voll unentgeltlichen Teil diejenigen zur verdeckten Sachentnahme entsprechend.

Übertragungen nach Satz 3 Nr. 3 zwischen den Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft: Bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem SonderBV eines Mitunternehmers in das SonderBV des beteiligten KStSubjekts bei derselben Mitunternehmerschaft ist Satz 5 anwendbar (ebenso REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 392d; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 132). Infolge der Unentgeltlichkeit ist das KStSubjekt bereichert und die stillen Reserven werden in den Bereich des KStRechts verlagert; Letzteres allerdings nur, wenn keine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden erfolgt (s. Anm. 1589). Erfolgt die Übertragung aus dem SonderBV des KStSubjekts in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers, so ist Satz 5 nicht anzuwenden, da sich der Anteil des KStSubjekts an dem WG vermindert (vgl. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 392d). Zur Anwendbarkeit von Satz 5, wenn Übertragungsempfänger ebenfalls ein KStSubjekt ist, s. Anm. 1658.

1658 ff) Keine Erhöhung oder Begründung des Anteils

Keine vermögensmäßige Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts: Satz 5 gelangt nicht zur Anwendung, wenn das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt nicht am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, zB die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG weder an deren Gewinn und Verlust noch an den stillen Reserven beteiligt ist (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 29; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 722; GROH, DB 2003, 1403 [1407]; BRANDENBERG, FR 2000, 1182 [1188]).

Übertragender ist Körperschaftsteuersubjekt: Erfolgt die Übertragung eines WG auf die Mitunternehmerschaft durch ein mitunternehmerisch beteiligtes KStSubjekt, so liegt eine Übertragung nach Satz 3 vor (ggf. vGA, s. Anm. 1507), die grds. zur Anwendung von Satz 5 führen kann.

► *Unveränderte vermögensmäßige Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts:* Ist das KStSubjekt zu 100 % am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt, so ist bei Übertragungen durch das KStSubjekt auf die Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) die Voraussetzung von Satz 5 nicht erfüllt, weil durch die Übertragung der Anteil des KStSubjekts am betreffenden WG weder erhöht noch begründet wird; vielmehr ist das WG vor und nach der Übertragung vermögensmäßig allein dem übertragenden KStSubjekt zuzurechnen (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 29; OFD Frankfurt v. 3.5.2004 – S 2170 A-109-St II 2.01, DStR 2004, 1086).

► *Verminderung des vermögensmäßigen Anteils des Körperschaftsteuersubjekts:* Kommt es infolge der Übertragung zu einer Verminderung des Anteils des übertragenden KStSubjekts am WG, so ist zu unterscheiden: Soweit am aufnehmenden BV keine KStSubjekte beteiligt sind, ist Satz 5 nicht anwendbar (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 30; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 134); soweit allerdings (ggf. zum selben Konzernkreis gehörende) KStSubjekte mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind, kann nach Auffassung der FinVerw. die Übertragung des WG nur insoweit zum Buchwert erfolgen, als das WG dem übertragenden KStSubjekt nach der Übertragung noch ideell anteilig zuzurechnen ist (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 31; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11; glA KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 722; GROH, DB 2003, 1403 [1407]). Dem könne nicht entgegengehalten werden, dass das betreffende WG vor und nach der Übertragung zu 100 % nur KStSubjekten zuzurechnen sei (vgl. OFD Hannover v. 24.7.2003 – S 2241-382-StH 221/S 2241-304-StO 221, DStR 2003, 1754). Satz 5 ist demnach auch bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem SonderBV eines KStSubjekts in das SonderBV eines anderen an derselben Mitunternehmerschaft beteiligten KStSubjekts anzuwenden. Satz 5 ist uE in den vorgenannten Fällen, in denen es lediglich zu einer Verschiebung des Anteils am übertragenen WG zwischen einzelnen KStSubjekten kommt, nicht anwendbar, da keine Verlagerung stiller Reserven auf ein KStSubjekt bewirkt wird, sondern die stillen Reserven vielmehr im kstl. Bereich verbleiben (glA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [722]; IDW, Stellungnahme v. 25.9.2002, WPg 2002, 1087 [1093], II.7; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 133; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1637]).

Übertragender ist Mitunternehmerschaft: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch eine Mitunternehmerschaft auf eine andere Mitunternehmerschaft und sind an einer bzw. an beiden Gesellschaften (auch) KapGes. beteiligt, so ist danach zu unterscheiden, ob es sich um doppel- bzw. mehrstöckige PersGes. oder aber um SchwesterPersGes. handelt:

► *Doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaft:* Überträgt eine Mitunternehmerschaft (Obergesellschaft) ein WG aus ihrem Gesellschaftsvermögen in das Gesellschaftsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft), an der sie beteiligt ist, so ist eine Übertragung nach Satz 3 gegeben. Ist an der Obergesellschaft ein KStSubjekt vermögensmäßig beteiligt und die Obergesellschaft zu 100 % vermögensmäßig an der Untergesellschaft beteiligt, so ist kein Anwendungsfall von Satz 5 gegeben, da sich der vermögensmäßige ideelle Anteil des an der Obergesellschaft beteiligten KStSubjekts am übertragenen WG nicht verändert hat (vgl. OFD Düss. v. 25.10.2004 – S 2241 A-St 112-D/S 2241-62-St 134-K, DStR 2005, 153, mit Beispiel). Satz 5 gelangt allerdings insoweit zur An-

wendung, als neben der Obergesellschaft ein KStSubjekt an der Untergesellschaft vermögensmäßig beteiligt ist (uE ist allerdings eine teleologische Reduktion insoweit geboten, als es hierdurch lediglich zu einer vermögensmäßigen Verschiebung zwischen einzelnen KStSubjekten kommt).

► *Schwesterpersonengesellschaft*: Ob Satz 3 auch für Übertragungen zwischen SchwesterPersGes. gilt, ist umstritten (s. Anm. 1531). Erachtet man Satz 3 in diesem Fall für nicht anwendbar, so kommt es ohnehin zu einer Aufdeckung (aller) stillen Reserven, so dass sich die Frage nach der Anwendbarkeit von Satz 5 nicht stellt. Satz 5 gelangt jedoch auch dann nicht zur Anwendung, wenn man eine steuerneutrale Übertragung zwischen SchwesterPersGes. insoweit für zulässig erachtet, als die jeweiligen Gesellschafter vor und nach der Übertragung am WG beteiligt sind, und dies aus Abs. 5 Satz 1 bzw. Satz 2 oder aber aus allgemeinen Grundsätzen (vgl. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 388 ff.) herleitet, da es bei dieser Sichtweise an einer für die Anwendung von Satz 5 erforderlichen Übertragung nach Satz 3 fehlt. Sollte bei derlei Übertragungen ein auf Seiten der empfangenden Mitunternehmensgesellschaft beteiligtes KStSubjekt vermögensmäßig etwas an dem übertragenden WG hinzugewinnen, so erfolgt insoweit eine Aufdeckung wegen Vorliegens einer verdeckten Einlage, nicht aber nach Satz 5. Dieser ist auch dann nicht anwendbar, wenn man Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. unter Satz 3 subsumiert, da in diesem Fall der vermögensmäßige WG-Anteil des an beiden PersGes. beteiligten KStSubjekts durch die Übertragung keine Veränderung erfährt (vgl. GROH, DB 2002, 1904 [1907 f.]). Folglich ist lediglich bei beteiligungsverschiedenen SchwesterPersGes. und Zunahme des vermögensmäßigen Anteils des KStSubjekts am übertragenen WG die Anwendung von Satz 5 in Betracht zu ziehen.

1659 d) Anwendungskonkurrenz zur verdeckten Einlage

Voraussetzungen der verdeckten Einlage erfüllt: Ist der nach Satz 3 unentgeltlich übertragende Mitunternehmer oder eine ihm nahestehende Person zugleich Gesellschafter der an der Mitunternehmensgesellschaft vermögensmäßig beteiligten KapGes., deren Anteil am übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, so sind neben den Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5 zugleich diejenigen einer verdeckten Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 erfüllt (bereits REISS, StuW 2000, 399 [408], zu Abs. 5 idF des StSenkG; GROH, DB 2003, 1403 [1408]; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1; zur verdeckten Einlage s. Anm. 1726). Überträgt die Mitunternehmensgesellschaft unentgeltlich ein WG nach Satz 3 auf die Mitunternehmer-KapGes., so liegt zumindest insoweit eine verdeckte Einlage vor, als einer der Kapitalgesellschaften auch vermögensmäßig an der übertragenden Mitunternehmensgesellschaft beteiligt ist. Für den verdeckten Einlegenden ordnet Abs. 6 Satz 2 die Erhöhung der AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten WG an. Diese Rechtsfolge bleibt ungeachtet des Abs. 6 Satz 4 bestehen, enthält doch Abs. 5 hierzu keinerlei Regelung, denn Abs. 5 betrifft lediglich die Bewertung des übertragenen WG bei der Mitunternehmensgesellschaft. Abs. 5 Satz 3 ist dabei *lex specialis* zu den allgemeinen Bewertungsregeln des Abs. 1 Nr. 5, wonach im Fall der (verdeckten) Einlage regelmäßig der Teilwert anzusetzen ist. Nach Satz 3 wird nun diese Bewertung zunächst zugunsten des Buchwertansatzes suspendiert; sodann wird jedoch bei Beteiligung von KapGes. eben diese Bewertung zum Teilwert wieder angeordnet und damit der Gleichklang zu Abs. 6 Satz 2 wieder hergestellt, wonach sich die AK der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten

WG erhöhen. Der durch Satz 5 verordnete Teilwertansatz ist daher als Revitalisierung der Grundsätze zur stl. Behandlung der verdeckten Einlage zu verstehen (vgl. REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 390).

Voraussetzungen der verdeckten Einlage nicht erfüllt: Ist der nach Satz 3 übertragende Mitunternehmer oder eine ihm nahestehende Person nicht zugleich auch Gesellschafter der KapGes., deren Anteil am übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, so liegt keine verdeckte Einlage in die begünstigte KapGes. vor. Gleiches gilt bei unentgeltlichen Übertragungen nach Satz 3 von der Mitunternehmerschaft auf die mitunternehmerisch beteiligte KapGes., soweit das übertragene WG ideell anteilig Mitunternehmern zuzurechnen war, die nicht zugleich an der empfangenden KapGes. beteiligt sind. Ob in diesen Fällen gleichwohl Satz 5 anzuwenden ist, so dass sich insoweit ein eigenständiger Anwendungsbereich der Regelung ergibt (so GROH, DB 2003, 1403 [1408]; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 722), hängt uE von der Veranlassung der unentgeltlichen Übertragung ab:

► *Übertragung aus betrieblichen Gründen:* Erfolgt die Übertragung aus eigenbetrieblichen Gründen unentgeltlich, zB Übertragung eines Warenmusters durch einen Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft, so ist Abs. 4 anzuwenden (zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 4 s. Anm. 1411; zu den grundsätzlichen Rechtsfolgen von Abs. 4 s. Anm. 1420 ff.), nicht zuletzt deswegen, weil hier eine Anwendung von Satz 5 zu einer zweifachen Besteuerung der stillen Reserven führen würde; zum einen infolge des (anteiligen) Teilwertansatzes anlässlich der Übertragung, zum anderen in den Anteilen an der begünstigten KapGes., da sich deren AK wegen des Nichtvorliegens einer verdeckten Einlage nicht erhöhen würden, gleichwohl ihr tatsächlicher Wert infolge der Bereicherung der KapGes. ansteigen würde.

► *Aus gesellschaftsrechtlichen Gründen:* Sollte hingegen (in seltenen Fällen) die unentgeltliche Übertragung des WG auf die Mitunternehmerschaft durch das Gesellschaftsrechtsverhältnis zwischen dem Übertragenden und der PersGes. veranlasst sein, zB weil dieser der PersGes. in der Krise etwas zuwenden will, während die beteiligte KapGes., an der weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt ist, keine entsprechenden Beiträge leisten kann, so ist weder eine verdeckte Einlage gegeben noch ist Abs. 4 anwendbar. In diesem Fall würde es mithin zur vorstehend beschriebenen zweifachen Besteuerung der stillen Reserven kommen. Dem kann nicht die Überlegung entgegengehalten werden, der Übertragende habe vor der Übertragung das WG anteilig zum Teilwert aus dem HerkunftsBV entnommen, es sodann den Gesellschaftern der KapGes. zugewendet, diese hätten es anschließend verdeckt in die KapGes. eingelegt, woraufhin sich die AK ihrer Anteile erhöhten, und schließlich habe die KapGes. das anteilige WG unentgeltlich nach Satz 3 auf die Mitunternehmerschaft übertragen, da bei diesem Verständnis jede unentgeltliche bzw. disquotale Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (s. Anm. 1564) entgegen der Grundaussage von Satz 3 eine anteilige Aufdeckung stiller Reserven bewirken müsste. Um in diesem Fall eine zweifache Besteuerung der stillen Reserven zu vermeiden, wird man, obwohl gerade keine verdeckte Einlage vorliegt, im Wege einer teleologischen Extension von Abs. 6 Satz 2 dennoch eine Erhöhung der AK der Anteile an der begünstigten KapGes. annehmen müssen.

e) Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen

1660

Da nach hM auch bei Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen, wie etwa der atypisch stillen Gesellschaft, Satz 3 Anwendung findet (s.

Anm. 1552), ist in diesen Fällen der Anwendungsbereich von Satz 5 ebenso eröffnet. Als mögliche Fallkonstellationen werden dabei sowohl die Übertragung von WG durch atypisch still Beteiligte in das mitunternehmerische BV einer GmbH & atypisch Still (in diesen Fällen ist die vermögensmäßige Beteiligung der GmbH regelmäßig unvermeidbar, vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2003, 713 [714]) als auch die Aufnahme einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter genannt. In letzterem Fall wird ggf. ein Anteil der atypisch still beteiligten KapGes. an den WG des Inhabers des Handelsgewerbes begründet; die WG des Gewerbetreibenden gelten dabei aufgrund der Begründung der Mitunternehmerschaft als in deren BV nach Satz 3 übertragen (vgl. PYSZKA, DStR 2003, 857 [861]). Dies gilt uE jedoch nur, wenn infolge der jeweiligen Übertragung tatsächlich ein Anteil der KapGes. an den übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, was nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 1657) zumindest bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unter Aufstellung von Ergänzungsbilanzen regelmäßig nicht gegeben ist (einschränkend auch LIEBER/STIFTER, FR 2003, 831 [833 f.]).

1661–1664 Einstweilen frei.

3. Rechtsfolgen

1665 a) Ansatz des Teilwerts

Soweit durch die Übertragung des WG der Anteil eines KStSubjekts am WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich dieser erhöht, ist der Teilwert anzusetzen, während es für den übrigen Teil der Übertragung beim Buchwertansatz bleibt (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [65]; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 724; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 28). Die anteilige Aufdeckung der stillen Reserven bestimmt sich nach der Beteiligungsquote des KStSubjekts am Gesamthandsvermögen; erfolgt die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so ist die sich nach der „Kapitalerhöhung“ ergebende Quote ausschlaggebend (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Dabei ist auf den Teilwert im Zeitpunkt der Übertragung des WG nach Satz 3 abzustellen; ein nachträgliches Absinken des Teilwerts bewirkt folglich keine rückwirkende Korrektur des nach Satz 5 angesetzten Werts (WERNDL in KSM, § 6 Rn. L 48 [10/2004]).

1666 b) Auswirkungen beim Übertragenden

Gewinnrealisation durch Entnahme bzw. Tausch: Steuersystematisch liegt im Fall der unentgeltlichen Übertragung sowie disquotaler Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte insoweit, als das WG nach der Übertragung anderen Steuersubjekten zuzurechnen ist, eine Entnahme aus dem abgebenden BV bzw. SonderBV vor, die, gäbe es die Regelung von Satz 3 nicht, gem. Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ohnehin zum Teilwert zu bewerten wäre (weitergehend GROH, DB 2003, 1403 [1404]). Satz 5 lässt nunmehr diesen steuersystematisch gebotenen, durch Satz 3 im Vorfeld jedoch suspendierten Teilwertansatz wiederaufleben. Liegt der Teilwert über dem Buchwert des übertragenen WG, so ist im abgebenden BV bzw. SonderBV der Differenzbetrag als Entnahmegewinn zu versteuern (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1404]). Entspricht das WG einem gewerblichen (Sonder-)BV, so unterliegt der Entnahmegewinn auch der GewSt (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Soll-

te der Teilwert den Buchwert unterschreiten, weil zB eine Teilwertabschreibung gem. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2 wegen einer nicht dauernden Wertminderung ausgeschlossen war, so ergibt sich im abgebenden (Sonder-)BV ein entsprechender Entnahmeverlust.

Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft: Ist mit der Übertragung nach Satz 3 zugleich der Tatbestand der verdeckten Einlage erfüllt (s. Anm. 1659), so erhöhen sich gem. Abs. 6 Satz 2 für den betreffenden Anteilseigner die AK seiner Beteiligung an der begünstigten KapGes. um den anteiligen Teilwert des übertragenen WG (hM, vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.7 [5/2015]; REISS in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 15 Rn. 392b; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 724; VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 [1523] Fn. 49; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Bei der KapGes. ist das Einlagekonto nach § 27 KStG um den Betrag der verdeckten Einlage zu erhöhen (vgl. KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13281]).

Anwendbarkeit von § 6b: Im Fall der unentgeltlichen Übertragung kann ein sich nach Abs. 5 Satz 5 ergebender Gewinn nicht durch die Anwendung von § 6b neutralisiert werden, da es an der für § 6b erforderlichen Veräußerung fehlt (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; s. § 6b Anm. 31). Sollte mit der FinVerw. auch bei einer quotal entsprechenden Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten nach Satz 5 (anteilig) der Teilwert anzusetzen sein, so ist, weil es sich dabei nach hM um ein tauschähnliches Rechtsgeschäft handelt, eine Veräußerung iSv. § 6b gegeben. Bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen wäre der sich aus dem Teilwertansatz ergebende Gewinn mithin nach § 6b begünstigt (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]).

Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens: Handelt es sich bei dem übertragenen WG um einen KapGes-Anteil, genauer einen Anteil iSv. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG, und ist nach Satz 5 (anteilig) der Teilwert anzusetzen, weil infolge der Übertragung der Anteil eines KStSubjekts am übertragenen Anteil begründet worden ist oder sich erhöht hat, so ist auf den Übertragungsgewinn § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bzw. § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden.

► § 8b Abs. 2 KStG: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch ein KStSubjekt, so greift bezüglich der nach Satz 5 aufzudeckenden stillen Reserven die StFreistellung des § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 KStG (so wohl auch OFD Chemnitz v. 20.9.2005 – S2750a-3/13-St21, Haufe-Index 1415062), wenngleich ein derartiger Realisationstatbestand in § 8b Abs. 2 Satz 1 bzw. Satz 3 KStG nicht genannt ist. Dabei ist uE zunächst Abs. 5 als allgemeine Bewertungsvorschrift anzuwenden und sodann sind die sich aus § 8b KStG ergebenden stl. Konsequenzen abzubilden (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 710; aA SCHROER/STARKE/UNTERBERG, FR 2002, 875 [877]: Subsidiarität von Abs. 5 gegenüber § 8b Abs. 2 KStG). Die Anwendung der StFreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG wird man, sollte der Übertragungsvorgang nach Satz 3 zugleich die Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Einlage erfüllen, aus § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG herleiten können (ebenso KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 710) sowie im Fall einer Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten, vorausgesetzt, man begreift dies mit der FinVerw. überhaupt als einen Anwendungsfall von Satz 5, damit begründen können, dass es sich dabei um einen tauschähnlichen Vorgang handelt, der von § 8b Abs. 2 KStG unstreitig erfasst wird (vgl. DÖRSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1021]). Sollte weder eine verdeckte Einlage noch eine Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten vorliegen, so ist uE gleichwohl § 8b Abs. 2 KStG anwend-

bar, da es sich auch bei den nach Satz 5 realisierten stillen Reserven um einen Ertrag aus der Substanz der übertragenen Anteile handelt (für eine grundsätzliche Anwendung von § 8b Abs. 2 KStG auch auf die Ersatzrealisationstatbestände SCHILD/EISELE, DStZ 2003, 443 [444]).

► § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch eine natürliche Person, so ist der sich nach Satz 5 ergebende Übertragungsgewinn gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a iVm. § 3c Abs. 2 zu 40 % stfrei zu stellen, da diese Regelungen beide hier in Frage kommenden Übertragungssachverhalte erfassen (verdeckte Einlage und damit Entnahme aus dem abgebenden BV bzw. SonderBV bzw. tauschähnlicher Vorgang); s. auch § 3 Nr. 40 Anm. 53, 56, 58.

1667 c) Auswirkungen beim Übertragungsempfänger

Wertansatz im aufnehmenden Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen: Beim Übertragungsempfänger ist das WG mit dem anteiligen Teilwert auszuweisen. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung bzw. disquotalen Übertragung gegen Gesellschaftsrechte ist im aufnehmenden BV bzw. SonderBV eine Einlage anzunehmen, die, gäbe es die Regelung von Satz 3 nicht, gem. Abs. 1 Nr. 5 zum Teilwert anzusetzen wäre. Satz 5 reaktiviert nun diese Rechtsfolge insoweit, als der Anteil eines KStSubjekts am WG begründet wird oder sich erhöht. Da sowohl im abgebenden (Sonder-)BV als auch im aufnehmenden (Sonder-)BV der Teilwert anzusetzen ist, kann dies zudem als Ausdruck des Rechtsgedankens von Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 verstanden werden. Sollte Satz 5 mit der FinVerw. ebenso im Fall der Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten zur Anwendung gelangen, so bewirkt die nach Satz 5 erzwungene Aufdeckung stiller Reserven im Grundsatz eine mit Abs. 6 Satz 1 vergleichbare Rechtsfolge (dort allerdings Ansatz des gemeinen Werts).

Bilanzielle Darstellung: Die bilanzielle Darstellung erschöpft sich nicht im anteiligen Teilwertansatz an sich, sondern muss darüber hinaus die Zuordnung dieses anteiligen Teilwerts zum begünstigten KStSubjekt gewährleisten. Bei Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das BV bzw. SonderBV des mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekts sowie bei Übertragungen aus dem SonderBV eines anderen Mitunternehmers in das SonderBV des KStSubjekts ist dies der Fall, da das jeweilige ZielBV im alleinigen Eigentum des KStSubjekts steht. In der betreffenden Bilanz des KStSubjekts ist folglich der Anteil des WG, der infolge der Übertragung des WG ihm erstmalig zuzurechnen ist, mit dem Teilwert anzusetzen, während der Anteil des WG, der ihm ggf. bereits vor der Übertragung ideell anteilig zuzurechnen war, mit dem Buchwert auszuweisen ist; anders hingegen, wenn ein anderer Mitunternehmer ein WG in das Gesellschaftsvermögen überträgt: In diesem Fall genügt ein partieller Teilwertansatz in der Gesellschaftsbilanz nicht, da das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt dann noch immer an den verbleibenden stillen Reserven beteiligt wäre (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1407]). Vielmehr muss entweder in der Gesellschaftsbilanz das übertragene WG zum Buchwert angesetzt werden und die vom Übertragenden nach Satz 5 aufgedeckten stillen Reserven sind in einer positiven Ergänzungsbilanz des KStSubjekts auszuweisen (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1407]; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.7 [5/2015]), oder es ist in der Gesellschaftsbilanz der Teilwert anzusetzen und zur Gewährleistung des partiellen Buchwertansatzes sind die bei der Übertragung nicht zur Aufdeckung gelangten stillen Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz für den Übertragenden auszuweisen. Zur bilanziellen Darstellung bei Übertragungen in das Gesellschaftsvermögen s. auch Anm. 1580, 1588.

Wertfortführung: In der künftigen Gewinnermittlung des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG fortzuentwickeln. Die bei Übertragungen nach Satz 3 geltenden Grundsätze, wonach es für den Übertragungsempfänger zum Eintritt in die Rechtsstellung sowie zur Anrechnung der Vorbesitzzeit des Rechtsvorgängers kommt (s. Anm. 1590), gelten dabei allerdings nicht bezüglich des zum Teilwert angesetzten Teils des WG. Vielmehr erfolgt insoweit kein Eintritt in die Rechtsstellung und die Vorbesitzzeit gilt – auch im Fall der unentgeltlichen Übertragung – als unterbrochen (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]). Unstreitig ist, dass, unabhängig von der bilanziellen Darstellungsweise, bei abnutzbaren WG auch die nach Satz 5 aufgedeckten stillen Reserven fortan Bestandteil der AfA-Bemessungsgrundlage sind. Dabei sind uE die für den zum Buchwert übertragenen Teil des WG vom Rechtsvorgänger übernommenen Wertfortführungsparameter nicht (automatisch) für den zum Teilwert übertragenen Teil des WG gültig; für diesen Teil des WG ist vielmehr über die AfA-Methode neu zu entscheiden und die Restnutzungsdauer ist neu zu schätzen.

Anschaffung iSv. § 6b: Handelt es sich bei dem betreffenden WG um ein von § 6b erfasstes ReinvestitionsWG, so ist bezüglich der Frage, ob die Übertragung auf Seiten des Übertragungsempfängers zu einer Anschaffung iSd. § 6b führt, zu unterscheiden: Für die zum Buchwert erfolgenden Übertragungsfälle von Satz 3 ist dies grds. zu verneinen (vgl. JACHMANN in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 6b Rn. 12). Eine Anschaffung iSd. § 6b liegt auch im Fall des Teilwertansatzes nach Satz 5 nicht vor, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgte, anders jedoch bei Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]). Die Annahme eines Anschaffungsgeschäfts gilt uE jedoch nur anteilig, dh. insoweit, als der Teilwert anzusetzen ist, während es für den steuerneutral übertragenen Teil des WG (weiterhin) an einer Anschaffung fehlt.

Einstweilen frei.

1668–1669

VII. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 6

1. Ergänzende Missbrauchsabwehrregelung

1670

Anstatt des Buchwerts ist bei der Übertragung eines EinzelWG in den Fällen von Satz 3 rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn und soweit der Anteil eines KStSubjekts an dem übertragenen WG innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung begründet wird oder dieser sich erhöht. Die Vorschrift ist als Ergänzung zur Missbrauchsvorschrift in Satz 5 zu verstehen, deren Rechtsfolge sich ansonsten durch Gestaltungen vermeiden ließe, in denen sich ein KStSubjekt erst nach der Buchwertübertragung an dem Übertragungsempfänger beteiligt. Dies verhindert Satz 6, indem auch noch die spätere Beteiligung eines KStSubjekts an den stillen Reserven dazu führt, dass rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist. Diesem Charakter einer ergänzenden Missbrauchsabwehrregelung folgend ist Satz 6 dann nicht anzuwenden, wenn es infolge der nachträglichen Anteilsbegründung oder -erhöhung nicht zu einem Überspringen der im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 vorhandenen stillen Reserven auf ein KStSubjekt kommen kann, etwa weil diese stillen Reserven ohnehin aus anderen Gründen im Moment der Anteilsbegründung oder -erhöhung aufzudecken sind,

oder wenn die stillen Reserven bereits zwischenzeitlich aufgedeckt wurden. Gleichwohl lässt sich aus dem Charakter von Satz 6 als Missbrauchsabwehrvorschrift nicht ableiten, dass seine Anwendung das Vorliegen eines konkreten Missbrauchs voraussetzt, da allein die objektive Erfüllung des Tatbestands zur Anwendung der Vorschrift führt. Ob ein tatsächlicher Missbrauchswille vorliegt, ist also im Fall des nachträglichen Übergangs stiller Reserven auf ein KStSubjekt de lege lata unerheblich, selbst wenn dessen Fehlen wegen Änderungen der wirtschaftlichen oder rechtl. Rahmenbedingungen nach der Übertragung nach Satz 3 klar erkennbar ist. Nicht betroffen von Satz 6 sind Fälle, in denen es nachträglich zu einer Anteilsminderung kommt (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.11 [5/2015]; vgl. auch Anm. 1655).

2. Tatbestandsvoraussetzungen

1671 a) Vorherige Übertragung nach Abs. 5 Satz 3

Übertragung zum Buchwert: Satz 6 kommt nur zur Anwendung, wenn zuvor eine Übertragung nach Satz 3 stattgefunden hat. Insoweit kommen grds. alle Übertragungsformen und -richtungen iSv. Satz 3 in Frage. Aufgrund des Missbrauchsabwehrcharakters der Vorschrift (s. Anm. 1670) und der nachrangigen Stellung innerhalb von Abs. 5 ist Satz 6 allerdings nur insoweit anzuwenden, als die vorherige Übertragung nach Satz 3 zum Buchwert erfolgte. Satz 6 scheidet damit insoweit aus, als die ursprüngliche Übertragung bereits aufgrund von Satz 5 zum Teilwert erfolgte oder wenn aufgrund einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist nach Satz 4 rückwirkend der Teilwert anzusetzen war.

Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: Anders als Satz 5 (s. Anm. 1656) kann Satz 6 ggf. auch Fälle erfassen, in denen im Zuge der vorherigen Übertragung nach Satz 3 die stillen Reserven durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen dem Übertragenden zugeordnet wurden, denn es ist denkbar, dass eben dieser Übertragende diese stillen Reserven später auf ein KStSubjekt weiter überträgt.

Beispiel (Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach Buchwertübertragung): A und B sind mit jeweils 50 % beteiligte Mitunternehmer der AB-oHG. A überträgt in 2013 ein WG seines nebenher bestehenden Einzelunternehmens in deren Gesamthandsvermögen. Das WG wird zum Teilwert aktiviert; die stillen Reserven werden in einer negativen Ergänzungsbilanz für A passiviert. In 2015 bringt A seinen Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die A-GmbH ein.

Durch den rückwirkenden Teilwertansatz nach Satz 6 wird in diesem Fall das Überspringen der stillen Reserven auf die A-GmbH verhindert. Die Zuordnung der stillen Reserven zu A durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz ändert hieran nichts. Zum Verhältnis von Satz 6 zu den umwstrechl. Missbrauchsregeln s. Anm. 1676.

Sachwertabfindung: Auch eine Sachwertabfindung in das BV des ausscheidenden Gesellschafters ist als Übertragung nach Satz 3 zu qualifizieren; bei späterer Erhöhung oder Begründung des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven des erhaltenen WG kann daher ebenfalls ein Fall von Satz 6 vorliegen.

b) Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut

1672 aa) Existenz des übertragenen Wirtschaftsguts

Bei Begründung oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts muss das unter den Voraussetzungen von Satz 3 übertragene WG in seiner ursprünglichen Form

noch vorhanden sein. Damit sind solche WG nicht von Satz 6 betroffen, die vor Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts am betreffenden BV bereits aus diesem ausgeschieden (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.10 [5/2015]) oder zwischenzeitlich unselbständiger Bestandteil eines anderen WG geworden sind.

bb) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

1673

Körperschaftsteuersubjekt: Unter Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind, da diese Begriffe im EStG selbst nicht definiert sind, die in § 1 Abs. 1 Nr. 1-6 KStG aufgezählten unbeschränkt stpfl. KStSubjekte und die in § 2 Nr. 1 KStG genannten beschränkt stpfl. KStSubjekte zu verstehen, mithin alle StSubjekte, die unter das KtG fallen.

Mitunternehmerstellung des Körperschaftsteuersubjekts nicht zwingend:

Nach Auffassung der FinVerw. ist es auch bei Anwendung der Regelung in Abs. 5 Satz 6 zur Vermeidung von Missbräuchen ausreichend, zu prüfen, ob im Kreis der Mitunternehmer ein KStSubjekt entweder unmittelbar oder mittelbar – über eine (weitere) Mitunternehmerschaft – an dem übertragenen WG innerhalb der Siebenjahresfrist beteiligt wird (OFD Frankfurt v. 3.9.2004 – S 2170 A-109-St II 2.01, BB 2004, 2407); danach wäre die Mitunternehmerstellung des KStSubjekts für die Anwendung von Satz 6 unverzichtbar. Anders als im Anwendungsbereich von Satz 5 (s. Anm. 1652) gilt dies uE dagegen für Abs. 5 Satz 6 nicht, denn ggf. existiert die PersGes., in deren BV das WG nach Satz 3 übertragen wurde, nach der Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts gar nicht mehr, so etwa im Fall der Umwandlung der PersGes. in eine KapGes. nach § 20 UmwStG.

cc) Unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils

1674

Beliebiger anderer Grund: Satz 6 erfasst Fälle, in denen sich der Anteil eines KStSubjekts nicht bereits im Zuge der Übertragung des WG nach Satz 3 begründet oder erhöht, sondern in denen dies erst aufgrund eines dieser Übertragung nachgelagerten Vorgangs beliebiger Art erfolgt. Auf welchem zivilrechtl. Weg sich die nachträgliche Begründung oder Erhöhung des Anteils vollzieht, ist unerheblich. Denkbar sind sowohl Fälle der Einzel- als auch solche der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge sowie der Anwachsung (vgl. zu Letzterer BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 34).

Erhöhung oder Begründung des Anteils: Siehe Anm. 1652.

Unmittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an dem nach Satz 3 übertragenen WG kann nach dem Wortlaut der Vorschrift grds. sowohl eine auf gesellschaftsrechtl. Basis erfolgende (erstmalige oder zusätzliche) Mitberechtigung an einem das übertragene WG umfassenden Gesamthandsvermögen als auch jede andere Übertragung des (Teil-)Eigentums an dem nach Satz 3 übertragenen WG auf ein KStSubjekt bedeuten. Eine unmittelbare Erhöhung oder Begründung des Anteils am übertragenen WG liegt danach vor, wenn

- sich die Beteiligungsquote eines KStSubjekts an einem Gesamthandsvermögen, in das zuvor ein WG nach Satz 3 übertragen wurde, erhöht bzw. eine solche erstmals begründet wird;
- eine Sachgesamtheit, in die zuvor ein WG nach Satz 3 übertragen wurde, im Ganzen auf ein KStSubjekt übergeht (s. Anm. 1676); dabei liegt ein Fall der

Erhöhung vor, wenn das KStSubjekt zuvor bereits am BV beteiligt war. Ein Fall der Begründung ist gegeben, wenn das KStSubjekt bisher nicht beteiligt war und/oder noch nicht existierte;

- ein zuvor nach Satz 3 übertragenes WG im Ganzen oder teilweise in das BV oder SonderBV eines KStSubjekts übergeht.

Mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils am übertragenen WG liegt vor, wenn das nach Satz 3 übertragene WG in das BV einer PersGes. (Untergesellschaft) übertragen wurde, an der eine PersGes. (Obergesellschaft) beteiligt ist, und anschließend der Anteil eines KStSubjekts an dieser Obergesellschaft begründet wird oder sich erhöht, oder wenn in diesen Fällen die Obergesellschaft in eine KapGes. umgewandelt wird (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.12 [5/2015]). Denkbar ist auch die mittelbare Anteilsbegründung oder -erhöhung über mehrere Mitunternehmenschaften. Zur Auslegung des Begriffs der mittelbaren Beteiligung durch die FinVerw. s. Anm. 1654.

Keine mittelbare Begründung bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft: Zutreffend ist uE die Auffassung der FinVerw. (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.2; OFD Frankfurt v. 3.5.2004 – S 2170 A-109-St II 2.01, DStR 2004, 1086), dass kein Fall des Abs. 5 Satz 6 vorliegt, wenn eine KapGes. ein WG zunächst gem. Satz 3 zum Buchwert auf eine PersGes. überträgt, an der sie zu 100 % vermögensmäßig beteiligt ist, und anschließend innerhalb von sieben Jahren die Anteile an dieser KapGes. an eine andere KapGes. veräußert werden (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 722).

Beispiel (vgl. OFD Frankfurt v. 3.5.2004 – S 2170 A-109-St II 2.01, DStR 2004, 1086): An der AB-KG sind die A-GmbH als Komplementärin (0 % Beteiligung an Ergebnis und Vermögen der KG) und die B-GmbH als Kommanditistin (100 % Beteiligung an Ergebnis und Vermögen der KG) beteiligt. Die B-GmbH überträgt zunächst ein in ihrem zivilrechtl. Eigentum stehendes WG unentgeltlich aus ihrem BV in das Gesamthandsvermögen der AB-KG. Innerhalb der folgenden sieben Jahre veräußert der Gesellschafter der B-GmbH seine Anteile zum Verkehrswert an die C-GmbH.

Die zunächst erfolgte Übertragung des WG von der B-GmbH auf die AB-KG ist nach Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert vorzunehmen. Ein Fall von Satz 5 liegt nicht vor, da die B-GmbH bereits vor der Übertragung zu 100 % an dem WG beteiligt war und die A-GmbH an der AB-KG vermögensmäßig nicht beteiligt ist (s. Anm. 1658).

Nach der Anteilsveräußerung ist die C-GmbH an der B-GmbH und diese wiederum an der AB-KG beteiligt. Durch die Anteilsveräußerung wird für die C-GmbH ein Anteil an dem zuvor zum Buchwert übertragenen WG nicht mittelbar begründet. Zwar ist die B-GmbH weiterhin an den WG der AB-KG beteiligt; sie kann jedoch als KapGes. wegen der durch ihre rechtl. Selbständigkeit bewirkten Abschirmwirkung keinen Anteil an diesen WG an die C-GmbH vermitteln. Da die C-GmbH durch die Übernahme der Anteile an der B-GmbH auch nicht selbst Mitunternehmerin der AB-KG wird, ist hier Satz 6 nicht anzuwenden.

1675 dd) Keine Anwendung von Satz 6 ohne Übergang stiller Reserven

Teleologische Reduktion: Obwohl es dem allgemein gehaltenen Wortlaut der Regelung nicht ausdrücklich entnommen werden kann, ist die Regelung von Satz 6 aufgrund ihres Charakters als Satz 5 ergänzende Missbrauchsvermeidungsvorschrift uE nicht anwendbar, wenn im Zuge der nachträglichen Begründung oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts keine stillen Reserven auf dieses KStSubjekt überspringen. Wie im Bereich von Satz 5 ist daher auch im Bereich von Satz 6 unter dem Anteil eines KStSubjekts im Grundsatz der Anteil an den nicht zur Aufdeckung gelangten stillen Reserven zu verstehen. Satz 6 be-

trifft daher solche Fälle nicht, in denen bereits aus anderen Gründen der Teilwert anzusetzen ist, die stillen Reserven also ohnehin aufzudecken und zu versteuern sind. Wenn im Zuge der nachträglichen Erhöhung oder Begründung des Anteils eines KStSubjekts am übertragenen WG zwar keine stillen Reserven aufgedeckt werden, diese aber auch nicht auf das KStSubjekt übergehen, ist Satz 6 ebenfalls nicht einschlägig, denn missbräuchliche Gestaltungen durch Erlangung der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens oder Verlagerung von Steuersubstrat aus dem estl. in den kstl. Bereich sind in diesen Fällen nicht möglich.

Vorrangige Realisationstatbestände: Damit scheiden aus dem Anwendungsbereich von Satz 6 – neben den Fällen der Sätze 4 und 5 – insbes. die folgenden Sachverhalte von vornherein aus, da sie ertragstl. ohnehin einen Realisationstatbestand darstellen: Das zuvor nach Satz 3 zum Buchwert übertragene WG

- wird gegen fremdübliches Entgelt an ein KStSubjekt veräußert;
- wird in das BV eines KStSubjekts verdeckt eingelegt;
- geht im Zuge einer Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 20 UmwStG unter Aufdeckung stiller Reserven (ggf. anteilig) unmittelbar oder mittelbar auf ein KStSubjekt über.

Zwar würden sich bei Anwendung von Satz 6 andere Rechtsfolgen ergeben, da in diesem Fall eine rückwirkende Besteuerung der zum ursprünglichen Übertragungszeitpunkt bestehenden stillen Reserven beim Übertragenden resultieren würde, während in den o.g. Fällen die Besteuerung erst zum späteren Realisationszeitpunkt und zudem in demjenigen BV eintritt, in das ursprünglich nach Satz 3 übertragen worden war. Dies ausnutzende Gestaltungsmöglichkeiten zu verhindern ist aber nicht Aufgabe von Satz 6, denn diese werden ggf. bereits durch Satz 4 eingeschränkt. Soweit sich hieraus kein rückwirkender Teilwertansatz ergibt, bleibt folglich die Erfolgsneutralität der ursprünglichen Übertragung nach Satz 3 erhalten und die Realisierung erfolgt im Rahmen der allgemeinen Vorschriften.

Zwischenzeitige Realisation: Satz 6 ist uE auch dann nicht anzuwenden, wenn die in dem WG zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 enthaltenen stillen Reserven bereits vor der Erhöhung oder Begründung des Anteils eines KStSubjekts realisiert wurden, etwa weil derjenige, der das WG zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen übertragen und die stillen Reserven in einer Ergänzungsbilanz zugeordnet bekommen hatte, seinen Mitunternehmeranteil vor Begründung des Anteils des KStSubjekts unter Auflösung seiner Ergänzungsbilanz verkauft hat. Dies gilt auch, wenn nach der Übertragung nach Satz 3 neue stille Reserven entstanden sein sollten.

Nachrang gegenüber Satz 5: Satz 6 findet auch dann keine Anwendung, wenn nach einer Übertragung iSv. Satz 3 eine erneute Übertragung nach Satz 3 stattfindet, die neben den Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 6 auch diejenigen von Satz 5 erfüllt (glA KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.10 [5/2015]).

Beispiel 1 (mehrfache Übertragungen nach Satz 5): A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. A und die A-GmbH sind zu je 50 % Mitunternehmer der A-KG. A überträgt in 01 der A-KG unentgeltlich ein unbebautes Grundstück seines Einzelunternehmens (Buchwert 800 000 €, Teilwert in 01 1 000 000 €). Das Grundstück wird in der Gesamthandsbilanz der A-KG mit dem Teilwert angesetzt. In 05 wird das WG (Teilwert unverändert 1 000 000 €) unentgeltlich in das SonderBV der A-GmbH bei der A-KG übertragen.

Die Übertragung in 01 erfolgt grds. nach Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert; jedoch ist nach Satz 5 insoweit der Teilwert anzusetzen, als die A-GmbH an der A-KG beteiligt ist, da

durch die Übertragung der Anteil der A-GmbH an dem Grundstück begründet wird. A versteuert daher in 01 einen Einbringungsgewinn iHv. 100 000 € (= 50 % der stillen Reserven). Bilanzuell schlägt sich dies, da es sich insoweit um eine verdeckte Einlage handelt, in der Erhöhung des Buchwerts der A-GmbH-Beteiligung in der Sonderbilanz des A bei der A-KG nieder. Für die nicht aufzudeckenden stillen Reserven wird für A eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 100 000 € aufgestellt.

Die unentgeltliche Übertragung in 05 erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 5, da es sich um eine Übertragung nach Satz 3 Nr. 2 handelt, aufgrund derer sich der Anteil eines KStSubjekts, nämlich der A-GmbH, an dem Grundstück erhöht. Zugleich liegen aber auch die Voraussetzungen von Satz 6 vor, da sich der Anteil der A-GmbH an dem Grundstück innerhalb von sieben Jahren nach der ersten Übertragung erhöht. Satz 5 ist hier vorrangig anzuwenden mit der Folge, dass das Grundstück in der Sonderbilanz der A-GmbH mit 1 000 000 € zu bewerten ist. Die Ergänzungsbilanz des A ist erfolgswirksam aufzulösen. Aufgrund der erneut vorliegenden verdeckten Einlage in das BV der A-GmbH erhöht sich der Beteiligungsbuchwert in der Sonderbilanz des A um weitere 100 000 €.

Weder Aufdeckung noch Überspringen stiller Reserven trotz Anteilsbegründung oder -erhöhung: Springen trotz nachträglicher Erhöhung oder Begründung des Anteils eines KStSubjekts am übertragenen WG keine zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 bereits vorhandenen stillen Reserven auf das KStSubjekt über, obwohl die stillen Reserven nicht zur Aufdeckung gelangen, ist Satz 6 uE nicht anwendbar, denn in diesen Fällen ist ein Missbrauchsverdacht unbegründbar.

Beispiel 2 (Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach Buchwertübertragung): A und B sind mit jeweils 50 % beteiligte Mitunternehmer der AB-oHG. A überträgt in 2013 ein WG seines nebenher bestehenden Einzelunternehmens unentgeltlich in deren Gesamthandsvermögen. Das WG wird in der Gesamthandsbilanz zum Teilwert von 1 000 aktiviert; die stillen Reserven von 500 werden in einer negativen Ergänzungsbilanz für A passiviert. In 2015 bringt B seinen Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die A-GmbH ein. Der Teilwert des WG beträgt zu diesem Zeitpunkt 1 200.

Satz 6 kommt nicht zur Anwendung, weil die in 2013 vorhandenen stillen Reserven nicht auf die KapGes. überspringen. Dass im Zuge der Einbringung die zwischenzeitlich entstandenen stillen Reserven von 200 zu 50 % auf die A-GmbH überspringen, führt weder zur Anwendung von Satz 6 noch von Satz 5. Insoweit greifen lediglich die umwstrechtl. Missbrauchsvorschriften (s. Anm. 1676).

1676 ee) Anteilsbegründung oder -erhöhung bei Übertragung von Sachgesamtheiten

Satz 6 nur bei Buchwertfortführung: Vollzieht sich die Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts dadurch, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil auf ein KStSubjekt übertragen wird, in dessen BV zuvor ein WG nach Satz 3 zum Buchwert übertragen wurde, so ist Satz 6 nur anzuwenden, wenn der Übergang der Sachgesamtheit zum Buchwert erfolgt, wenn also ohne die Anwendung von Satz 6 stille Reserven auf das KStSubjekt überspringen würden. Hierbei ist zwischen unentgeltlichen Übertragungen und solchen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu unterscheiden.

Unentgeltliche Übertragungen erfolgen nur dann unter Fortführung der Buchwerte und führen damit zur Anwendung von Satz 6, wenn sie sich im Anwendungsbereich des Abs. 3 vollziehen.

► *Schenkung, Erbfall:* Fälle unentgeltlicher Übertragungen nach Abs. 3, bei denen es nach Satz 6 zum (ggf. anteiligen) Teilwertansatz kommt, weil ansonsten wegen der grds. resultierenden Buchwertfortführung stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, stellen die Ausnahme dar. Sie können zB im Erbfall

vorliegen oder bei einer Schenkung an ein KStSubjekt, an dem weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt ist (s. Anm. 1245).

► *Keine Anwendung von Satz 6 bei verdeckter Einlage:* Satz 6 ist nicht anzuwenden, wenn die Unentgeltlichkeit, wie es regelmäßig der Fall sein wird, gesellschaftsrechtl. veranlasst ist, denn insoweit liegt kein Fall von Abs. 3, sondern eine verdeckte Einlage vor, mit der Folge, dass die in der übertragenen Sachgesamtheit (und damit auch die im zuvor übertragenen WG) liegenden stillen Reserven ohnehin aufzudecken sind (BMF v. 3.3.2005 – IV B 2 - S 2241-14/05, BStBl. I 2005, 458 – Tz. 2; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; glA KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 746; aA FG Münster v. 26.10.2005 – 1 K 2184/02 F, EFG 2006, 807, rkr.; s. auch Anm. 1675). Für Satz 6 bleibt infolgedessen kein Raum.

Einbringungen nach §§ 20, 21 UmwStG können dann zur Anwendung von Satz 6 führen, wenn sie zum Buch- oder Zwischenwert erfolgen.

► *Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz:* Satz 6 ist anzuwenden, wenn das BV einer PersGes. im Wege der Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung bzw. das BV eines Einzelkaufmanns im Wege der Ausgliederung (ggf. teilweise) nach §§ 20, 21 UmwStG zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert auf eine KapGes. übertragen wird und diese Übertragung ein WG umfasst, das zuvor nach Satz 3 zum Buchwert übertragen worden war. Dasselbe gilt, wenn bei einer doppelstöckigen PersGes., in deren Untergesellschaft ein WG nach Satz 3 zum Buchwert übertragen wurde, die Obergesellschaft nach §§ 20, 21 UmwStG zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert in eine KapGes. umgewandelt wird, denn hierdurch wird der Anteil dieser KapGes. an dem nach Satz 3 in die Untergesellschaft übertragenen WG mittelbar begründet.

► *Formwechsel:* Obwohl nach dem Gesetzeswortlaut nicht zweifelsfrei erkennbar erfüllt doch uE auch eine formwechselnde Umwandlung von einer PersGes. in eine KapGes. nach §§ 190 ff. UmwG den Tatbestand von Satz 6, denn die Begründung des Anteils eines KStSubjekts setzt uE nicht zwingend einen zivilrechtl. Rechtsträgerwechsel voraus (ebenso KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.12 [5/2015]; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 34; aA HÖRGER/PAULI, GmbHR 2001, 1139 [1140]).

► *Einzelrechtsnachfolge:* Satz 6 kommt auch bei Buchwerteinbringungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge zur Anwendung, etwa bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine GmbH im Wege der Sachgründung oder Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage, wenn dadurch stille Reserven eines zuvor nach Satz 3 übertragenen WG auf die GmbH überspringen.

► *Erweiterte Anwachsung:* Nach Auffassung der FinVerw. können Einbringungen im Wege der sog. erweiterten Anwachsung (Einbringung von Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung neuer Anteile an der KapGes. und Anwachsung des Vermögens nach § 738 BGB) nach § 20 UmwStG steuerneutral erfolgen, obwohl sich die Anwachsung im Katalog der für die Anwendung des 6. Teils des UmwStG zulässigen zivilrechtl. Umstrukturierungsmöglichkeiten in § 1 Abs. 3 Nr. 1–5 UmwStG nicht wiederfindet, so dass im Fall einer vorherigen Übertragung eines WG nach Satz 3 insoweit der Teilwertansatz nach Satz 6 folgt (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279 – Tz. 34; zweifelnd WINKELJOHANN/FUHRMANN, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, 2007, 829).

► *Verhältnis zu den Missbrauchsklauseln des Umwandlungssteuergesetzes:* Ausweislich der Gesetzesbegründung ist es eine Zielsetzung von Satz 6, die Verlagerung stiller Reserven in die stl. Sphäre eines KStSubjekts und damit die Möglichkeit der Erlangung einer günstigeren Besteuerung durch Beteiligungsveräußerung anstatt unmittelbarer Veräußerung des WG selbst zu verhindern. Diese Zielsetzung verfolgen allerdings für den Fall der Einbringung nach § 20 UmwStG auch bereits die umwstrechtl. Missbrauchsklauseln. Es ist daher strittig, ob im Fall einer Einbringung innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung nach Satz 3 gem. Satz 6 rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist oder vielmehr die umwstrechtl. Missbrauchsklauseln an die Stelle von Satz 6 treten.

▷ *Einbringung vor dem 13.12.2006:* In diesen Fällen verhindern § 3 Nr. 40 Satz 3 aF bzw. § 8b Abs. 4 KStG aF eine Nutzung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens innerhalb von sieben Jahren nach einer Einbringung nach § 20 UmwStG. Nach der überwiegenden Auffassung im Schrifttum erscheint es daher nicht erforderlich, eine im Anschluss an die Übertragung nach Satz 3 erfolgende Einbringung nach § 20 UmwStG auch ohne eine zeitnah nachfolgende Veräußerung der erhaltenen Anteile unter den generellen Missbrauchsverdacht von Satz 6 zu stellen (vgl. DÜLL, Stb]b. 2002/03, 117 [141 f.]; IDW, Stellungnahme v. 25.9.2002, WPg 2002, 1987 [1094]; im Ergebnis auch BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [559]). Die Anwendung von Satz 6 schießt nach dieser Auffassung insoweit über den sich in den umwstl. Missbrauchsklauseln manifestierenden Gedanken des Gesetzgebers hinaus (zu Recht RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1637]).

▷ *Einbringungen nach dem 12.12.2006:* Im Grundsatz ist Satz 6 uE auch nach den Änderungen durch das SEStEG subsidiär gegenüber den umwstrechtl. Missbrauchsregelungen. Das Konzept der rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns nach § 22 Abs. 1 UmwStG nF steht dabei der Vorgehensweise von Satz 6 zudem systematisch näher, da es im Fall der Veräußerung der KapGes-Anteile innerhalb von sieben Jahren im Ergebnis eine rückwirkende Neubewertung des in die KapGes. eingebrachten Vermögens unter (ggf. anteiliger) Versteuerung beim Einbringenden ohne Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens anordnet. Allerdings soll Satz 6 nach Auffassung der FinVerw. nicht nur die Nutzung des Teileinkünfteverfahrens ausschließen, sondern auch verhindern, dass die im nach Satz 3 übertragenen WG liegenden stillen Reserven bei einer nachfolgenden Veräußerung dieses WG anstatt mit dem EStSatz des Übertragenden (ggf. anteilig) mit dem regelmäßig niedrigeren KStSatz des nunmehr am WG beteiligten KStSubjekts belastet werden (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Soweit man diese Zielsetzung für gerechtfertigt hält (s. in Bezug auf die insoweit identische Fragestellung im Bereich von Satz 5 Anm. 1656), ist Satz 6 auch in den Fällen der Einbringung zum Buch- oder Zwischenwert nach §§ 20–23 UmwStG anzuwenden.

Realteilung: Wird eine Mitunternehmerschaft, in deren BV zuvor ein WG nach Satz 3 (aufgrund von Satz 5 ggf. teilweise) zum Buchwert eingebracht wurde, nach § 16 Abs. 3 Satz 2 real geteilt und gelangt dabei das zuvor nach Satz 3 übertragene WG in das BV eines an der Realteilung teilnehmenden KStSubjekts, liegt insoweit, als das WG vor der Realteilung den anderen Realteilern anteilig zuzurechnen war, ein Fall von Satz 6 vor, wenn die stillen Reserven nicht bereits ohne die Anwendung von Satz 6 aufzudecken sind.

► *Zuweisung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen:* Satz 6 ist anzuwenden, wenn einem KStSubjekt im Zuge der Realteilung ein Teilbetrieb oder Mitunter-

nehmeranteil zugewiesen wird, der das zuvor nach Satz 3 übertragene WG umfasst, da in diesem Fall die in diesem WG enthaltenen stillen Reserven mangels Anwendbarkeit von § 16 Abs. 3 Satz 4 ohne Aufdeckung auf das KStSubjekt übergehen.

► *Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern:* Dagegen wird im Fall einer auf die Zuweisung von EinzelWG gerichteten Realteilung die Aufdeckung der stillen Reserven in dem auf das KStSubjekt übergehenden Vermögen bereits nach § 16 Abs. 3 Satz 4 erzwungen (s. § 16 Anm. 566), allerdings nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der Einbringung nach Satz 3, sondern bezogen auf den Zeitpunkt der Realteilung. Aufgrund des Charakters von Satz 6 als Missbrauchsbekämpfungsvorschrift tritt uE die rückwirkende Aufdeckung nach Satz 6 in diesem Fall gegenüber der für die Realteilung unmittelbar einschlägigen Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 4 zurück.

► *Realteilung und anschließende Veräußerung iSv. § 16 Abs. 5:* Handelt es sich bei dem zuvor nach Satz 3 übertragenen WG um eine Beteiligung an einer KapGes., die von einem KStSubjekt innerhalb von sieben Jahren nach der auf die Zuweisung von Sachgesamtheiten gerichteten Realteilung veräußert oder nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1-5 UmwStG weiter übertragen wird, treffen ggf. mit Satz 6 und § 16 Abs. 5 zwei Missbrauchsvorschriften zusammen, die beide eine Verlagerung stiller Reserven aus dem Anwendungsbereich von § 3 Nr. 40 in den Bereich des § 8b KStG verhindern sollen. Nach Satz 6 ist zunächst die nach Satz 3 in das BV der anschließend real geteilten Mitunternehmerschaft übertragene Beteiligung rückwirkend zum Teilwert zu bewerten, soweit sich der Anteil des KStSubjekts an ihr erhöht. Aufgrund der der Realteilung nachfolgenden Veräußerung ist sodann rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung die Beteiligung mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Beispiel: An der AB-KG sind A und die B-GmbH zu je 50 % an Ergebnis und Vermögen beteiligt. A bringt in 01 in die AB-KG eine Beteiligung an der C-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach Satz 3 zum Buchwert von 100 (Teilwert = 200) unter Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz ein. In 03 wird die AB-KG unter Zuweisung von Teilbetrieben real geteilt. Hierbei gelangt die Beteiligung an der C-GmbH zum Buchwert in das BV der B-GmbH. Der gemeine Wert beträgt zu diesem Zeitpunkt 270. § 16 Abs. 3 Satz 4 ist wegen der Zuweisung von Teilbetrieben nicht anwendbar. In 05 veräußert die B-GmbH den Anteil an der C-GmbH für 400.

Da im Zuge der Realteilung in 03 sämtliche in den Anteilen an der C-GmbH liegende stille Reserven auf die B-GmbH überspringen, ist nach Satz 6 rückwirkend in 01 bereits der (damalige) Teilwert von 200 anzusetzen. A realisiert in seinem HerkunftsBV rückwirkend einen laufenden Gewinn von 100. Wegen der Veräußerung in 05 sind gem. § 16 Abs. 5 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung 5/7 der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven aufzudecken. Die B-GmbH setzt die im Zuge der Realteilung erhaltenen Anteile daher rückwirkend mit 250 (200 + 5/7 von 70) an und versteuert infolgedessen nur noch den auf 150 verminderten Veräußerungsgewinn nach Maßgabe des § 8b KStG.

c) Frist von sieben Jahren

Grundsatz: Satz 6 kommt nur zur Anwendung, wenn der Vorgang, der zur Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven führt, innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung nach Satz 3 eintritt.

Fristauslösendes Ereignis: Im Unterschied zur Sperrfrist in Satz 4 wird in Satz 6 nicht auf die Abgabe der StErklärung als fristauslösendes Ereignis abgestellt (s. Anm. 1630 ff.), sondern auf den Zeitpunkt der vorausgehenden Übertragung des WG nach Satz 3, dh. auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirt-

1677

schaftlichen Eigentums. Ein Grund für diese Differenzierung ist nicht ersichtlich.

Fristberechnung: Die Frist beginnt mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Übertragungsempfänger und endet taggenau sieben Jahre später (Fristberechnung nach §§ 187 ff. BGB). Der Ablauf des Wj. ist insoweit ohne Bedeutung.

1678–1679 Einstweilen frei.

3. Rechtsfolgen

1680 a) Rückwirkender Ansatz des Teilwerts im abgebenden Betriebsvermögen

Grundsatz: Satz 6 bewirkt, dass derjenige, aus dessen BV das WG nach Satz 3 übertragen wurde, insoweit rückwirkend im Jahr der Übertragung die stillen Reserven zu versteuern hat, als diese nachträglich durch Anteilsbegründung oder -erhöhung auf ein KStSubjekt übergehen. In Höhe der aufzudeckenden stillen Reserven entsteht laufender, ggf. auch gewstpfl. Gewinn im abgebenden BV. In gleichem Umfang erhöht sich nachträglich im übernehmenden BV der Wertansatz für das übertragene WG. Der geänderte Wertansatz wirkt sich ggf. über veränderte AfA-Bemessungsgrundlagen auch auf alle Folgejahre aus.

Gegebenenfalls nur partieller Teilwertansatz: Der Teilwert ist nur insoweit anzusetzen, als der Anteil eines KStSubjekts an den stillen Reserven des WG begründet wird oder sich erhöht (glA HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [133]). Daher ist in dem Umfang, in dem der übertragende Mitunternehmer an den stillen Reserven des WG in der Mitunternehmerschaft weiterhin beteiligt bleibt, zwingend der Buchwertansatz nach Satz 3 beizubehalten.

Zeitpunkt des Teilwertansatzes und damit der Gewinnrealisierung ist nicht der Eintritt des Ereignisses nach Satz 6 (Begründung oder Erhöhung des Anteils am WG), sondern der stl. Stichtag der Übertragung nach Satz 3. Die dort zugelassene Buchwertverknüpfung wird nachträglich partiell rückgängig gemacht. Damit gelangen nur diejenigen stillen Reserven zur Aufdeckung, die im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 vorhanden waren. Ob und in welchem Umfang im Zeitpunkt der Begründung oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts stille Reserven im betreffenden WG vorhanden sind, ist unerheblich. In der Praxis sind erhebliche Schwierigkeiten wegen der erst nach bis zu sieben Jahren notwendig werdenden nachträglichen Ermittlung des Teilwerts vorprogrammiert (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.13 [5/2015]).

Verfahrensrecht: Wenn die Voraussetzungen von Satz 6 vorliegen, sind die Steuer- oder Feststellungsbescheide für das Jahr der Übertragung und ggf. diejenigen der Folgejahre gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern.

1681 b) Aufstockung der Buchwerte

Überblick: Der Teilwertansatz bewirkt neben der rückwirkenden Besteuerung der stillen Reserven die rückwirkende Aufstockung des Wertansatzes des nach Satz 3 übertragenen WG im aufnehmenden BV. Dies bedeutet nicht zwangsläufig, dass die sich infolge dieser Aufdeckung der stillen Reserven ergebenden Folgewirkungen bei derselben Person eintreten, bei der die Versteuerung erfolgt. Vielmehr kann die aus der Versteuerung der stillen Reserven resultierende Aufstockung der Buchwerte ggf. auch, in Extremfällen sogar ausschließlich, anderen

Mitunternehmern zugutekommen. Ob dies der Fall ist, hängt davon ab, inwieweit bei der Buchwertübertragung nach Satz 3 die stillen Reserven zunächst durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen dem Einbringenden zugeordnet wurden und wessen Anteil an den stillen Reserven im Zuge der späteren Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts auf dieses überspringen.

Übertragung nach Satz 3 erfolgte unter Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: In diesem Fall bewirkt der rückwirkende Teilwertansatz, dass die für den Einbringenden aufgestellte negative Ergänzungsbilanz insoweit, als nachträglich stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, korrigiert wird. Der passivierte Minderwert wird dabei auf den Anteil der stillen Reserven reduziert, der trotz des später eintretenden Ereignisses nicht auf das KStSubjekt überspringt.

Beispiel 1 (Umwandlung nach Buchwertübertragung): A und B sind zu 50 % an Erfolg und Vermögen der AB-oHG beteiligt. Bei deren Gründung in 01 hat A seine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Einlage von 100 000 € durch Übertragung eines aus seinem Einzelunternehmen stammenden WG erbracht. B leistete eine Bareinlage von 100 000 €. Das von A eingebrachte WG wurde in der Gesellschaftsbilanz mit 100 000 € aktiviert, A und B wurden jeweils 100 000 € auf ihrem Kapitalkonto I gutgeschrieben. Da das eingebrachte WG im Zeitpunkt der Einbringung lediglich einen Buchwert von 80 000 € hatte, wurde für A wegen des nach Satz 3 Nr. 1 zwingenden Buchwertansatzes eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert für das eingebrachte WG von 20 000 € aufgestellt. Satz 5 findet keine Anwendung, da zu diesem Zeitpunkt noch keine stillen Reserven auf ein KStSubjekt überspringen. Zum 1.1.05 wird die AB-oHG nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die AB-GmbH umgewandelt.

Aufgrund der Umwandlung springen sämtliche stille Reserven auf die A-GmbH über, daher ist für das eingebrachte WG rückwirkend der Teilwert anzusetzen und die Ergänzungsbilanz des A aufzulösen. Im Einzelunternehmen entsteht ein Gewinn iHv. 20 000 €. Die Gewinnauswirkungen, die sich aus der zwischenzeitlichen Fortführung der Ergänzungsbilanz in den Jahren 01 bis 04 ergeben hatten, sind ebenfalls rückgängig zu machen. Auswirkungen auf der Ebene des B ergeben sich nur insoweit, als sich durch die rückwirkende Korrektur der sich aus der Fortschreibung der Ergänzungsbilanz ergebenden Minderabschreibungen die GewStBelastung der oHG mindert.

Beispiel 2 (Teilantileinbringungen nach Buchwertübertragung): Wie im Beispiel 1, jedoch wird die OHG nicht umgewandelt, sondern A bringt die Hälfte seines Mitunternehmeranteils in 05 zum Buchwert in die A-GmbH ein.

Aufgrund der Einbringung in die A-GmbH springen 50 % der stillen Reserven auf die A-GmbH über; das übertragene WG ist infolgedessen rückwirkend zur Hälfte zum Teilwert anzusetzen. Der Minderwert in der negativen Ergänzungsbilanz des A wird von Beginn an auf 10 000 € herabgesetzt. Im Einzelunternehmen sind rückwirkend 10 000 € zu versteuern.

Übertragung nach Satz 3 erfolgte ohne Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: In diesen Fällen sind bereits im Zuge der Übertragung nach Satz 3 stille Reserven auf andere Mitunternehmer übersprungen. Bei einer nachfolgenden Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven ist es zur Erreichung des Gesetzeszwecks erforderlich, die rückwirkende Aufstockung der Buchwerte bei demjenigen vorzunehmen, dessen stille Reserven auf das KStSubjekt übergehen. Dieser muss nicht mit demjenigen übereinstimmen, aus dessen BV die Übertragung nach Satz 3 erfolgte.

Beispiel 3 (Einbringung nach § 20 UmwStG nach Buchwertübertragung durch anderen Mitunternehmer): Wie im Beispiel 2, jedoch wird das WG bereits in der Gesellschaftsbilanz mit dem Buchwert von 80 000 € ausgewiesen. Die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz entfällt. Die Kapitalkonten beliefen sich bei Gründung auf jeweils 90 000 €. In 05 bringt nunmehr nicht A, sondern B seinen Mitunternehmeranteil zum Buchwert in die B-GmbH ein. Die Sperrfrist nach Satz 4 sei abgelaufen.

Im Zuge der Einbringung gehen in 05 stille Reserven auf die KapGes. über, die A insoweit rückwirkend in 01 zu versteuern hat. Zu beachten ist, dass hier eine positive Ergänzungsbilanz für B, nicht etwa für A, aufzustellen ist, in der die auf ihn entfallenden stillen Reserven ausgewiesen werden. Die fortgeführte Ergänzungsbilanz des B geht im Zuge der Einbringung des Mitunternehmeranteils in 05 auf die B-GmbH über.

1682 c) Besonderheiten im Fall zwischenzeitlicher Anteilsübertragungen

Aufgrund des bis zu sieben Jahre umfassenden Zeitraums zwischen Übertragung nach Satz 3 und Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts am übertragenen WG ist kaum auszuschließen, dass sich die personelle Zusammensetzung der Mitunternehmerschaft, in bzw. aus deren BV ein WG nach Satz 3 zum Buchwert übertragen wurde, in der Zeit zwischen der Buchwertübertragung und der Anteilsbegründung oder -erhöhung des KStSubjekts verändert.

Zwischenzeitliche entgeltliche Übertragungen: Soweit dies auf Anteilsverkäufen beruht, durch welche die stillen Reserven in dem nach Satz 3 übertragenen WG aufgedeckt werden, ist ein rückwirkender Teilwertansatz nicht mehr geboten. Etwas anderes gilt aber, wenn die stillen Reserven im Zuge der Veränderung des Gesellschafterkreises nicht oder nur teilweise aufgedeckt wurden, etwa weil sie im Zuge der Übertragung nach Satz 3 oder aufgrund anderer Umstrukturierungen bereits vor der Veräußerung des betreffenden Anteils auf andere Mitunternehmer übergesprungen sind und folglich durch die Veräußerung jenes Anteils nicht zur Aufdeckung gelangen (so wohl auch KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.13 [5/2015]). In diesen Fällen sind die auf das KStSubjekt übergehenden stillen Reserven rückwirkend vom ursprünglich Übertragenden zu versteuern; zur Erreichung der gesetzgeberischen Zielsetzung ist sodann sicherzustellen, dass die aufgrund des (ggf. anteiligen) rückwirkenden Teilwertansatzes notwendig werdende Aufstockung der Buchwerte letztlich bei demjenigen eintritt, aus dessen (ggf. ideell anteiligen) BV die stillen Reserven anschließend auf das KStSubjekt überspringen.

Beispiel 1 (Anteilsveräußerung zwischen Buchwertübertragung und Umwandlung): A überträgt in 01 ein WG seines Einzelunternehmens unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen der AB-oHG, an der er neben B zu 50 % beteiligt ist. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht aufgestellt. In 05 veräußert A seinen Mitunternehmeranteil zum Teilwert an C. Die Sperrfrist nach Satz 4 sei abgelaufen. In 07 wird die oHG zum Buchwert in eine KapGes. umgewandelt.

Die infolge der Buchwertübertragung in 01 zunächst unaufgedeckt gebliebenen stillen Reserven entfielen in der oHG zunächst auf A und B jeweils zur Hälfte. Im Zuge der Anteilsveräußerung in 05 realisiert A den bei ihm verbliebenen Anteil der stillen Reserven. Durch die Umwandlung der oHG springen die zuvor nach Satz 3 auf B übergegangenen stillen Reserven nunmehr auf die KapGes. über. Insoweit hat ein rückwirkender Ansatz zum Teilwert zu erfolgen. Die Besteuerung hat uE de lege lata bei A zu erfolgen, obwohl für ihn ein Missbrauchsverdacht kaum gerechtfertigt erscheint. Dies wirkt umso schwerer, als nunmehr nicht für A, sondern für B eine positive Ergänzungsbilanz aufzustellen ist, da die stillen Reserven bei demjenigen aufzustoßen sind, von dem sie später auf die KapGes. übergehen.

Zwischenzeitliche unentgeltliche Übertragungen: Die durch die Aufstockung entstehenden Folgewirkungen können uU auch bei verschiedenen Personen auftreten. Dies ist insbes. der Fall, wenn zwischenzeitlich unentgeltliche Anteilsübertragungen nach Satz 3 vorgenommen werden.

Beispiel 2 (unentgeltliche Anteilsübertragung zwischen Buchwertübertragung und Umwandlung): Das vorhergehende Beispiel sei insoweit abgewandelt, als A seinen Mitunternehmeranteil in 05 nicht veräußert, sondern unentgeltlich nach Abs. 3 unter Fortführung der Buchwerte an seinen Sohn C überträgt.

In diesem Fall springen bei der Umwandlung in 07 die gesamten stillen Reserven auf die KapGes. über. A hat daher rückwirkend in 01 die stillen Reserven des nach Satz 3 übertragenen WG zu versteuern. A und B erhalten infolgedessen in 01 je eine Ergänzungsbilanz, in der jeweils die Hälfte der stillen Reserven aktiviert wird. Die (fortgeführte) Ergänzungsbilanz des A geht in 05 mit auf C über.

d) Sonstige Rechtsfolgen

1683

Teileinkünfteverfahren: Handelt es sich bei dem zum Buchwert übertragenen WG um Anteile an einer KapGes., kommt ggf. § 3 Nr. 40 oder § 8b KStG zur Anwendung (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 503.14 mwN [5/2015]). Soweit es sich um einbringungsgeborene Anteile handelt, ist ggf. die siebenjährige Sperrfrist nach § 3 Nr. 40 Satz 3 aF bzw. § 8b Abs. 4 KStG aF zu beachten. Für Anteile, die nach dem 12.12.2006 durch eine Einbringung nach §§ 20, 21 UmwStG unter dem gemeinen Wert entstanden sind, ist ggf. ein Einbringungsgewinn I zu berücksichtigen.

Erhöhung der Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile: In den Fällen der Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG erhöhen sich infolge des rückwirkenden Teilwertansatzes nach Satz 6 der Buchwert des eingebrachten BV und damit nach § 20 Abs. 3 UmwStG zugleich die AK der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile.

Einstweilen frei.

1684–1699

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Anschaffungskosten bei Tausch und verdeckter
Einlage**

I. Einordnung des Abs. 6

Schrifttum: Vor StEntG 1999/2000/2002: **Tausch allgemein:** GAIL/DÜLL/HESS-EMERICH/FUHRMANN, Aktuelle Entwicklungen des Unternehmenssteuerrechts – Steuerliche Überlegungen zum Jahresende 1998, DB 1998, Beilage Nr. 19; DARAGAN, Einbringung von Wirtschaftsgütern – (k)ein kauf- oder tauschähnliches Geschäft?, DStR 2000, 573; FOCKEN, Spielräume der Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode bei Beteiligungserwerb durch Anteilstausch, DB 2000, 2437; STROHNER/WEISMÜLLER, Steuerliche Behandlung des Tauschs oder Verkaufs von Belegschaftsaktien – Tausch von Mannesmann- in Vodafone-Aktien, NWB 2001, F. 3, 11378.

Tauschgutachten: WASSERMAYER, Tausch und Einlage von Anteilen an Kapitalgesellschaften über die Grenze, DB 1990, 855; BLUMERS/SCHMIDT, Die neuen Tauschgrundsätze und ihre subsidiäre Geltung, DB 1998, 392; HONERT/NEUMAYER, Neue und alte Probleme nach dem „Tausch-Erlass“, GmbHR 1998, 1101; KUPKA, Zum „6: 1 -Clou“ – Ist ein steuerneutraler Tausch auch in Zukunft noch möglich? – Welche Auswirkungen ergeben sich für die Aktionäre, die die zum Tausch hingegebenen Aktien im Betriebsvermögen gehalten haben?, DB 1998, 229; RÖDDER, Das neue BMF-Schreiben zum Tauschgutachten – Grundsatz- und Detailanmerkungen, DStR 1998, 474; ROHLER, Ist die Abschaffung des Tauschgutachtens wirklich gelungen?, NWB 1999, F. 3, 10855; HERZIG, Das Ende des Tauschgutachtens?, in WASSERMAYER/MAYER/RIEGER (Hrsg.), Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht, FS Siegfried Widmann, Bonn 2000, 393; RIEMENSCHNEIDER, Der Tausch in der Handels- und Steuerbilanz unter besonderer Berücksichtigung des sogenannten Tauschgutachtens des Bundesfinanzhofs vom 16.12.1958, Diss. Bonn 2000; SCHOLTEN/GRIEMLA/THEUNISSEN, Das Tauschgutachten lebt – Keine Einschränkung der Rechtsgrundsätze des BFH-Tauschgutachtens vom 16.12.1958 durch § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG, Ubg 2009, 628.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 15.2.1995, BStBl. I 1995, 149; BMF v. 9.2.1998, BStBl. I 1998, 163; beide Schreiben aufgehoben mit Wirkung für ab 1.1.2004 verwirklichte Steueratbestände, BMF v. 29.3.2007, BStBl. I 2007, 369; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462.

Nach StEntG 1999/2000/2002: KROSCHEL/LÖBL/WELLISCH, Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung: Abkehr von dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts, DB 1998, 2387; WEBER-GRELLET, Die verdeckte Einlage, DB 1998, 1532; WEBER-GRELLET, Das hässliche Bilanzsteuerrecht, DB 1998, 2435; BÜCHELE, Die verdeckte Einlage im Brennpunkt von Bilanz- und Gesellschaftsrecht, DB 1999, 2336; DÖTSCH, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen des UmwStG und des GewStG und körperschaftsteuerlich relevante Änderungen des EStG, DB 1999, 932; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Zur Übertragung eines Teilanteils an einem Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage nach altem und neuem Recht, DB 1999, 2026; SCHMID/MÜHLHÄUSER, Wirtschaftliches Eigentum und Gewinnrealisierung bei der Wertpapieranleihe, DB 2001, 2609; DAUTEL, Steuerneutraler Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch Tausch, BB 2002, 1844; HÄGER/FORST, Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Vielfältige Möglichkeiten führen zur Steuerneutralität, EStB 2002, 291; HONERT, Steuerneutraler Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Wann er möglich und worauf zu achten ist!, EStB 2002, 160; FÜGER/RIEGER, Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten, DStR 2003, 628; GROH, Teilwerteinbringung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften, DB 2003, 1403.

Verwaltungsanweisungen: OFD Frankfurt v. 21.5.2001, FR 2001, 802; OFD Berlin v. 19.7.2002, DStR 2002, 1811; FinSen. Bremen v. 25.10.2002, FR 2003, 48; OFD Düss. v. 11.5.2004, FR 2004, 670.

1. Bedeutung und Verhältnis zu anderen Vorschriften

1700 a) Bedeutung

Abs. 6 schreibt bestimmte Rechtsfolgen einerseits für den Tausch von WG und andererseits für die verdeckte Einlage von WG in KapGes. vor. Bei beiden Vorgängen handelt es sich nach den Vorstellungen des Gesetzgebers um Realisationsakte, darüber hinaus haben sie jedoch nichts gemeinsam. Schließlich sind die in Abs. 6 bestimmten Rechtsfolgen keine Neuregelungen, sondern beschreiben lediglich das, was schon bisher galt.

Grund der gesetzlichen Regelung:

► *Steuerneutrale Umstrukturierungen:* Der Gesetzgeber war der Auffassung, dass er für betriebliche Umstrukturierungsmaßnahmen mit dem UmwG und dem UmwStG den Unternehmen ein hinreichendes Instrumentarium für die Schaffung und Anpassung von Unternehmensstrukturen zur Verfügung gestellt hat. Insbesondere mit Blick auf das Tauschgutachten des BFH wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt, dass gesetzlich nicht zugelassene Begünstigungen nicht gewollt sind. Konsequenterweise sollte daher durch die gesetzliche Normierung des AK-Begriffs eine für alle Tauschvorgänge einheitliche, gesetzliche Bewertungsvorschrift geschaffen werden. Dies wurde insbes. mit Hinweis auf das verfassungsrechtl. Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet (BTDrucks. 14/23, 172 f.). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte durch die Schaffung des Abs. 6 Satz 1 mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) für Tauschvorgänge ab 1.1.1999 (§ 52 Abs. 16 Satz 11 idF des StEntlG 1999/2000/2002) vor allem die Möglichkeit, Anteile an KapGes. ohne Aufdeckung der stillen Reserven tauschen zu können, abgeschafft werden. Zum Ergebnis s. Anm. 1708. Ein wesentlicher Faktor und damit Auslöser der gesetzlichen Regelung war der sog. 6:1-Clou der Hypo-Ver einsbank, der nach den in Schrifttum kolportierten Meinungen steuerneutral aufgrund des Tauschgutachtens abgewickelt wurde, dies aber nach wohl überwiegender Auffassung zu Unrecht (vgl. KUPKA, DB 1998, 229).

► *Verdeckte Einlage:* Dabei sah der Gesetzgeber die Notwendigkeit, auch die stl. Folgen der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. ab 1.1.1999 (§ 52 Abs. 16 Satz 15) ausdrücklich gesetzlich zu regeln. Allerdings sollten – zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung – WG, die der Stpfl. innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage erworben hat, lediglich mit ihren tatsächlichen AK bzw. dem niedrigeren Teilwert zu bewerten sein (BTDrucks. 14/23, 173).

► *Vorrang des Abs. 5 gegenüber Abs. 6:* Abs. 6 Satz 4 der Vorschrift, der durch das UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) mit Wirkung ab VZ 2001 (§ 52 Abs. 1 idF des UntStFG) eingefügt worden ist, sollte schließlich klarstellen, dass die Bewertungsvorschrift des Abs. 6 in den Fällen des Abs. 5 nicht gelten soll. Liegt ein Fall des Abs. 5 vor, bleibt es also für die Übertragung von EinzelWG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei der dort geregelten Buchwertverknüpfung. Die Ergänzung um diesen Satz wurde für erforderlich gehalten, weil ansonsten das Verhältnis von Abs. 6 zu Abs. 5 für unklar gehalten wurde.

Bedeutung der Vorschrift: Abs. 6 hat uE insgesamt lediglich klarstellende Bedeutung, da er Rechtsfolgen bestimmt, die auch schon nach bisher ganz herrschender Auffassung aufgrund der in Abs. 1 enthaltenen Bewertungsvorschriften bzw. nach den GoB galten:

► *Abs. 6 Satz 1* bestimmt, wie die AK eines WG zu ermitteln sind, wenn als Gegenleistung für dieses WG kein Geldbetrag, sondern eine Sachleistung gewährt wird, wenn also im Wege des Tauschs erworben wird. Abs. 6 Satz 1 hat Bedeutung für beide Tauschpartner gleichermaßen, wenn sich bei beiden das Tauschgeschäft als betriebliches darstellt. Bislang war die hier vorgeschriebene Rechtsfolge allerdings, soweit ersichtlich, nicht str., sondern durch langjährige Rspr. des BFH geklärt (BFH v. 25.1.1984 – I 183/81, BStBl. II 1984, 422; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 633). Die Rechtsfolge ist Ausdruck des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, dazu WEBER-GRELLET, FR 2003, 469, unter Verweis auf BFH v. 12.5.1993 – XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786; s. auch BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420).

Der AK-Begriff, wie er jetzt in Abs. 6 Satz 1 normiert ist, wurde schon bisher aus Abs. 1 Nr. 1 abgeleitet. Insofern hat Abs. 6 Satz 1 lediglich klarstellende Bedeutung.

► *Abs. 6 Sätze 2 und 3* beschäftigen sich nicht mit den stl. Konsequenzen eines Tauschs, sondern mit der Auswirkung der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. auf die Bewertung der Beteiligung in der StBil. des Einlegenden. Diese Sätze haben mithin nur Bedeutung im Rahmen der Bilanzierung des einlegenden Gesellschafters der KapGes.

► *Abs. 6 Satz 4* schließlich grenzt die Anwendungsbereiche von Abs. 5 und Abs. 6 voneinander ab, indem er den in Abs. 5 festgelegten Rechtsfolgen Vorrang gegenüber denjenigen von Abs. 6 erteilt.

b) Verhältnis zu anderen Vorschriften

aa) Vorschriften des EStG

1701

Verhältnis zu den anderen Absätzen des § 6: Im Rahmen der allgemeinen Bewertungsvorschriften des Abs. 1 spielen die AK bzw. die fortgeführten AK eine zentrale Rolle. Der AK-Begriff selbst ist im EStG nicht definiert (s. Anm. 162). Lediglich für den Spezialfall des Tauschs bestimmt Abs. 6 Satz 1 die Höhe der AK des erworbenen WG. Insofern ergänzt Abs. 6 Satz 1 die Bewertungsregeln von Abs. 1. Gleiches gilt für die Regelung in Abs. 6 Sätze 2 und 3. Auch für die Fälle des Abs. 2 (sog. geringwertige WG) gilt die in Abs. 6 Satz 1 enthaltene Definition der AK. Abs. 6 Sätze 2 und 3 können auf Abs. 2 keine Auswirkung haben, da eine Beteiligung kein abnutzbares bewegliches WG darstellt.

Die Fälle, die in Abs. 3 geregelt sind, setzen Unentgeltlichkeit voraus (für Abs. 3 vgl. auch OFD Düss. v. 9.9.1999, DStR 1999, 1946). Hier liegen daher definitionsgemäß keine (neuen) AK vor (zu Abs. 3 s. Anm. 1301), weshalb es auch keiner speziellen Definition der AK bei einem Tausch bedarf. Für die unentgeltliche Übertragung einzelner WG nach Abs. 4 gilt eine Sonderregelung (gemeiner Wert beim Erwerber; s. Anm. 1421). Soweit in den Fällen des Abs. 5 eine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten gewährt wird, liegt begrifflich allerdings ein Tausch vor. Hier schreibt jedoch Abs. 6 Satz 4 vor, dass die Regelungen des Abs. 5 Vorrang haben. In den Fällen des Abs. 5 ist also zwingende Buchwertverknüpfung anzunehmen.

Verhältnis zu § 16: Auch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe kann gedanklich im Wege des Tauschs erfolgen (Beispiel: Der Einzelunternehmer verkauft sein Unternehmen gegen eine Kunstsammlung). Zunächst ist festzuhalten, dass es bei § 16, wie auch bei § 17, § 20 Abs. 2 und § 23, um die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns geht, während Abs. 6 sich mit den AK auseinandersetzt.

Während Abs. 6 sich also den stl. Rechtsfolgen für einen Erwerber widmet, bestimmen die §§ 16, 17, 20 Abs. 2 und 23 die stl. Rechtsfolgen für einen Verkäufer. Insofern besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen § 16 und Abs. 6. Allerdings besteht dieser mittelbar dergestalt, dass die AK des Erwerbers des Betriebs, die sich im Fall eines Tauschs nach Abs. 6 bestimmen, regelmäßig dem Veräußerungspreis des Verkäufers entsprechen. Also wirkt Abs. 6 in dem eingangs erwähnten Beispiel indirekt auch auf die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns.

Grundsätzlich gehen zwar die in § 16 enthaltenen Bewertungsvorschriften als *lex specialis* den allgemeinen Bewertungsvorschriften des § 6 vor, allerdings enthält § 16 keine besondere Bewertungsregel für einen solchen Fall. Dann wäre Abs. 6 als allgemeine Bewertungsregel auch im Zusammenhang mit § 16 zu beachten. Dies gilt allerdings nicht für die in § 16 Abs. 3 geregelten Fälle der Realteilung, da insoweit besondere Bewertungsvorschriften bestehen (KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 1).

Verhältnis zu § 17: § 17 regelt die stl. Konsequenzen aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes., die im PV gehalten werden und bestimmte Voraussetzungen erfüllen (Mindestbeteiligung von 1 % am Kapital der Gesellschaft, zu den Einzelheiten s. Erläuterungen zu § 17). Die Einkünfte aus § 17 gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu den Gewinneinkünften. Daher ist Abs. 6 im Rahmen des § 17 grds. zu beachten. Sofern eine verdeckte Einlage in eine KapGes. vorliegt, ist § 17 Abs. 2 Satz 2 als *lex specialis* vorrangig.

Verhältnis zu § 20: Soweit Wertpapiere und andere Finanzprodukte im PV gehalten werden, richtet sich die Besteuerung seit 1.1.2009 nach § 20, sofern die Finanzanlagen nach dem 31.12.2008 erworben wurden (§ 52a Abs. 10) und nicht § 17 greift. Hier gilt nicht Abs. 6. Bei Tausch solcher Finanzanlagen ist grds. der Wert der empfangenen Gegenleistung maßgebend (die Rspr. des BFH zu § 23 ist uE insoweit übertragbar, vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [835]; bestätigt in BFH v. 17.6.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262). Zu beachten ist hier insbes. auch § 20 Abs. 4a.

Verhältnis zu § 23: Die in § 23 beschriebenen privaten Veräußerungsgeschäfte gehören zu den sonstigen Einkünften des § 22, also zu den Überschusseinkünften. Für diese ist § 6 grds. nicht anwendbar. Bei einem privaten Veräußerungsgeschäft im Wege des Tauschs ist grds. der gemeine Wert der empfangenen Gegenleistung maßgebend (vgl. BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [835]; bestätigt in BFH v. 17.6.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262; vgl. auch WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 23 Rn. 71).

1702 bb) Verhältnis zu Vorschriften des UmwStG

Das UmwStG enthält bezüglich der dort genannten Vorgänge gegenüber den allgemeinen Bewertungsregeln des EStG besondere Vorschriften, die dementsprechend den allgemeinen Regeln vorgehen (glA KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 733).

1703 cc) Verhältnis zum Tauschgutachten

Das Gutachten des BFH v. 16.12.1958 (I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) hat sich mit der Frage der Gewinnverwirklichung beim Tausch von Anteilsrechten (Aktientausch) an KapGes. beschäftigt (sog. Tauschgutachten). Nach den Gesetzesmaterialien war es Ziel des Gesetzgebers, das als Begünstigung angesehene Ergebnis dieses Tauschgutachtens durch die Einführung des Abs. 6 zu beseitigen

(BTDrucks. 14/23, 172 [173]). Fraglich ist allerdings, ob dies gelungen ist, auch wenn der BFH in drei Entscheidungen, allerdings ohne nähere Begründung, davon auszugehen scheint (BFH v. 23.6.2006 – X B 18/06, BFH/NV 2006, 1651; v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707; v. 6.4.2009 – IX B 204/08, BFH/NV 2009, 1262).

In dem ersten Leitsatz kommt das Tauschgutachten des BFH v. 16.12.1958 (I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) zu dem Ergebnis, dass der Tausch von Anteilsrechten an KapGes. grds. zur Verwirklichung der im Buchwert der hingegebenen Anteile enthaltenen stillen Reserven führt. Dieses Ergebnis entspricht grds. der in Abs. 6 Satz 1 enthaltenen Vorschrift. Eine Realisierung stiller Reserven kann nur dann angenommen werden, wenn die Anteile im Rahmen des Tauschvorgangs mit ihren (höheren) Verkehrswerten bewertet werden. Im Weiteren führt der BFH aus, dass ausnahmsweise dann keine Realisierung der stillen Reserven anzunehmen ist, wenn wegen der Wert-, Art- und Funktionsgleichheit der getauschten Anteile deren Nämlichkeit bejaht werden kann. Nämlichkeit bedeutet nach den Ausführungen im Tauschgutachten, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die hingegebenen Anteile und die empfangenen Anteile identisch sind. Besteht aber wirtschaftliche Identität, also Nämlichkeit iSd. Tauschgutachtens, dann kann begrifflich kein Austauschgeschäft bezüglich der betroffenen Anteile stattgefunden haben. Die hingegebenen Anteile und die erworbenen Anteile sind unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise identisch. Damit fehlt es hier also am Anschaffungsvorgang, was letztendlich den BFH im Tauschgutachten dazu veranlasst hat, in diesem Ausnahmefall keine Gewinnrealisierung anzunehmen.

Wenn aber kein Anschaffungsgeschäft vorliegt, gibt es auch keine Notwendigkeit für die Definition von AK, wie sie in Abs. 6 Satz 1 enthalten ist. Die AK für die ursprünglichen Anteile sind fortzuführen (BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707), denn Abs. 6 Satz 1 setzt für seine Anwendung eben ein solches Austauschgeschäft voraus. Damit ist aber die vom Gesetzgeber beabsichtigte „Abschaffung des Tauschgutachtens“ misslungen, denn Abs. 6 regelt nichts anderes, als schon bisher nach stRspr. gegolten hat und entsprechend auch im Tauschgutachten festgehalten worden ist (glA HERZIG, FS Widmann, 2000, 393; ROHLER, NWB 1999, F. 3, 10855; SCHOLTEN/GRIEMLA/THEUNISSEN, Ubg 2009, 628; neutral wohl DAUTEL, BB 2002, 1844).

2. Historische Entwicklung

1704

Rechtslage bis 1999:

► *Anschaffungskostenprinzip*: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG 1957 waren die als BV anzusetzenden einzelnen WG mit ihren AHK, ggf. vermindert um AfA, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge zu bewerten. Der Begriff der AK selbst war im EStG bislang nie geregelt, er wurde vielmehr dem Handelsrecht entnommen (seit 1.1.1987: § 255 HGB, s. Anm. 281). Diese Definition galt auch, wenn der Anschaffungsvorgang nicht durch die Hingabe von Geld als Gegenleistung, sondern durch die Hingabe von anderen WG vollzogen wurde. Als Aufwand zum Erwerb des WG wurde dabei der gemeine Wert des hingegebenen WG angenommen (vgl. zB BFH v. 25.1.1984 – I R 183/81, BStBl. II 1984, 422; ebenso WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 633). Lag der Buchwert des hingegebenen WG

§ 6 Anm. 1704–1710 H. Abs. 6: AK bei Tausch/verdeckter Einlage

unter dessen gemeinem Wert, kam es beim Tausch also nach bisheriger gefestigter Rechtslage zur Gewinnrealisation.

► *Ausnahmetatbestand Anteilstausch*: Nach dem Tauschgutachten des BFH v. 16.12.1958 (I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) war für den Tausch von Anteilen an KapGes. unter bestimmten Bedingungen nicht von einer Gewinnrealisierung auszugehen (s. dazu ausführlich Anm. 1720).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die erstmals eingefügte Vorschrift des Abs. 6 normiert in Satz 1 zunächst den bereits bisher herrschenden AK-Begriff für die Fälle des Tauschs in unveränderter Art und Weise (s. Anm. 1725). Die Sätze 2 und 3 der Vorschrift regeln die Bewertung einer im BV gehaltenen Beteiligung an einer KapGes. für den Fall, dass WG auf diese im Wege der verdeckten Einlage übertragen werden (im Einzelnen dazu Anm. 1703).

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Satz 4 wurde angefügt und bestimmt das Verhältnis von Abs. 6 zu Abs. 5 (vgl. Anm. 1479).

1705–1709 Einstweilen frei.

II. Tausch einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 1)

1. Begriff des Tauschs

1710 a) Tausch als Leistungsaustausch

Tausch: Der Begriff des Tauschs ist im Gesetz nicht definiert. Es bietet sich also an, den Begriff Tausch anhand der Normen des bürgerlichen Rechts zu untersuchen.

Der Regelfall des Erwerbs von WG ist der Kauf (§ 433 BGB). Der Käufer verpflichtet sich, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen und der Verkäufer verpflichtet sich, dem Käufer die Sache frei von Sach- und Rechtsmängeln zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen. Entsprechendes gilt für den Rechtskauf (§ 453 BGB). Dieser klassische Kauf eines WG besteht also in einem Tausch von Geld gegen das WG, das eine wird hingegeben, um das andere zu erlangen (do ut des). Diese Vorschriften finden auf den Tausch entsprechende Anwendung (§ 480 BGB), auch hier ist also der Begriff „Tausch“ nicht weiter definiert.

Allgemeinsprachlich wird der Tausch beschrieben als die Hingabe eines wirtschaftlichen Guts gegen Überlassung eines anderen, als Geben auf Wechselseitigkeit (BROCKHAUS, 20. Aufl. 1998, Band 21, Stichwort „Tausch“). Auch hierin kommt der Gedanke des Leistungsaustauschs, des „do ut des“, zum Ausdruck. Das eine wird bewusst hingegeben, um das andere zu erlangen (WASSERMEYER, DB 1990, 855, spricht von einem synallagmatischen Verhältnis von Aufwendung und Anschaffung).

Der Tausch kann auch bezeichnet werden als doppelter, gegenseitiger Kauf. Allerdings findet hier kein Geldfluss statt. Formell werden die jeweiligen Kaufpreisforderungen auch nicht gegeneinander aufgerechnet, die Vertragsparteien sind sich vielmehr von vornherein einig, dass statt der Pflicht, den Kaufpreis zu zahlen, der jeweilige Käufer gleichzeitig die Verkäuferpflichten des § 433 Abs. 1 BGB hat.

Gegenstand des Tauschs kann alles sein, was dem wirtschaftlichen Verkehr zugänglich ist. Dies sind Sachen – unabhängig davon, ob diese beweglich oder unbeweglich sind –, Rechte oder andere Immaterialgüter. Dabei ist es unerheblich, was für ein WG gegen ein anderes eingetauscht wird. Grundsätzlich können auch Nutzungen Gegenstand eines Tauschgeschäfts – zumindest im wirtschaftlichen Sinne – sein (zB gegenseitige Überlassung jeweils gemieteter Räume, Zins-SWAPS). Derartige Tauschgeschäfte führen jedoch im Regelfall nicht zu AK für ein WG und werden daher vom Regelungsbereich des Abs. 6 Satz 1 nicht erfasst (vgl. jedoch Anm. 1715).

b) Tauschähnliche Geschäfte

1711

Neben den eigentlichen Tauschgeschäften gibt es Transaktionen, die wirtschaftlich einem Tausch entsprechen, denen aber kein Leistungsaustauschgedanke zugrunde liegt, sondern ein anderer Rechtsgrund. Zu nennen sind hier in erster Linie gesellschaftsrechtl. Vorgänge.

Offene Sacheinlage: Werden im Rahmen der Gründung oder einer Kapitalerhöhung einer PersGes. oder KapGes. WG zur Erfüllung der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Kapitalaufbringungspflicht auf die Gesellschaft übertragen, erhält der Einbringende Gesellschaftsrechte. Die Einbringung erfolgt allerdings nicht aufgrund eines Leistungsaustauschs, sondern auf gesellschaftsrechtl. Basis. Die übernehmende Gesellschaft gibt kein WG aus ihrem Vermögen hin, sondern die als Gegenleistung gewährten Gesellschaftsrechte entstehen erst im Zuge des Einbringungsvorgangs. Damit liegt in diesem Fall kein Tausch im eigentlichen Sinn vor, obwohl der Vorgang wirtschaftlich betrachtet einem Tausch gleichkommt. Man spricht daher von einem tauschähnlichen Vorgang (zur Einbringung in eine KapGes. BFH v. 5.6.2002 – I R 6/01, BFH/NV 2003, 88; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 636 mwN; GROH, DB 1997, 1683; zur Einbringung in eine PersGes. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462). Nach einer von GROH (DB 2003, 1403) vertretenen Auffassung soll die Einlage eines WG in eine PersGes. kein tauschähnliches Geschäft sein, weil Abs. 5 zwingend die Buchwertverknüpfung vorschreibt. Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. § 6 ist insgesamt eine (stl.) Bewertungsvorschrift, von deren Rechtsfolge nicht auf den rechtl. Grund der für die Bewertung maßgeblichen Transaktion geschlossen werden kann. Wäre die Auffassung von GROH richtig, wäre Abs. 5 nicht erforderlich, denn dann läge in der Einlage gerade kein Realisationstatbestand.

Verschmelzung: Auch bei Verschmelzungen kommt es zu Vorgängen, die wirtschaftlich einem Tausch angenähert sind. Dabei können dies sogar mehrfache tauschähnliche Vorgänge sein. Beim Fall der Verschmelzung der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft gehen die Gesellschaftsanteile an der Tochtergesellschaft unter, die Muttergesellschaft erhält dafür das Vermögen der Tochtergesellschaft. Soweit an der Tochtergesellschaft Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, können diese grds. (auch) Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Muttergesellschaft erhalten. In diesem Fall geben die Minderheitsgesellschafter also Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft auf und erhalten dafür die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Bei der Verschmelzung von Schwestergesellschaften erhält die übernehmende Gesellschaft das Vermögen der übertragenden Gesellschaft und gewährt dafür idR neue Anteile – der Sachverhalt ist damit den Einlagevorgängen vergleichbar. Auch bei der Verschmelzung einer Mutter- auf ihre Tochtergesellschaft findet ein tauschähnlicher

Vorgang statt: Der Gesellschafter der übertragenden Muttergesellschaft erhält die Gesellschaftsanteile an der übernehmenden Tochtergesellschaft, die bisher von ihm gehaltenen Anteile an der übertragenden Gesellschaft gegen unter.

Spaltung: Auch bei Spaltungen werden idR Vermögen oder Vermögensteile gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen. Dies gilt sowohl bei der Aufspaltung als auch bei der Abspaltung sowie anlässlich einer Ausgliederung. Auch bei Spaltungsvorgängen kann man also von tauschähnlichen Geschäften reden.

Anwendung von Abs. 6: All diesen Umwandlungsvorgängen gemein ist, dass sie nicht auf obligatorischen Austauschverträgen beruhen, sondern auf gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen. Gleichwohl wird auch hier ein WG hingegeben im Austausch für ein anderes WG, idR Gesellschaftsanteile. Fraglich ist daher, ob diese tauschähnlichen Geschäfte vom Begriff des Tauschs iSv. Abs. 6 Satz 1 erfasst werden. Ziel der gesetzlichen Regelung war es, für alle Tauschgeschäfte sicherzustellen, dass diese als Realisationstatbestand anzusehen sind (BTDrucks. 14/23, 172 f.). Dann wäre es aber nicht verständlich, den Begriff des Tauschs iSv. Abs. 6 Satz 1 eng zu fassen und ausschließlich die Kaufgeschäfte gem. § 480 BGB unter diese Norm zu subsumieren. Vielmehr sollte der Begriff hier als stl. Begriff angesehen und entsprechend weit verstanden werden.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die vorstehend beschriebenen Umwandlungsvorgänge, soweit sie nach dem UmwG oder vergleichbaren ausländ. Regelungen durchgeführt werden, auch den Vorschriften des UmwStG unterliegen können. Insoweit gelten für die Bewertung anlässlich dieser Umstrukturierungen dann diese Vorschriften, die als *lex specialis* der allgemeinen Bewertungsvorschrift von Abs. 6 vorgehen (s. auch Anm. 1707).

1712 2. Einzelnes Wirtschaftsgut

Nach seinem Wortlaut gilt Abs. 6 Satz 1 grds. nur für den Tausch einzelner WG. Nachdem die Vorschrift die Bewertung der AK regelt, bezieht sich das Tatbestandsmerkmal „ein einzelnes Wirtschaftsgut“ uE allerdings auf das bzw. jedes einzelne von dem Stpfl. erworbene WG. Maßgebend ist hier der stl. Begriff des WG; s. Vor §§ 4–7 Anm. 116.

Mehrere Wirtschaftsgüter: Aufgrund seines Wortlauts kann fraglich sein, ob Abs. 6 Satz 1 auch anwendbar ist, wenn in einem Tauschvorgang mehrere WG oder Sachgesamtheiten erworben werden.

Beispiel: Der Unternehmer tauscht sein bisheriges betrieblich genutztes Grundstück gegen eine andere Liegenschaft ein. Die erworbene Liegenschaft besteht aus Grund und Boden und Gebäude; in dem Gebäude befindet sich eine vom Unternehmer selbst genutzte Wohnung, eine fremdvermietete Arztpraxis sowie eine für das eigene Unternehmen genutzte Büroeinheit.

Die erworbene Liegenschaft besteht aus insgesamt sechs WG: der eigenbetrieblich genutzte Teil des Gebäudes, der fremdbetrieblich genutzte Teil des Gebäudes, der zu eigenen Wohnzwecken genutzte Teil des Gebäudes (insoweit jeweils R 4.2 Abs. 4 EStR), der dem eigenbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden, der dem fremdbetrieblich genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden und der dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnende anteilige Grund und Boden (R 4.2 Abs. 7 EStR).

Für jedes einzelne dieser WG gilt Abs. 6 Satz 1, auch wenn alle sechs WG in einem Akt erworben worden sind.

Abs. 6 Satz 1 regelt zwar nach seinem Wortlaut nur den Tausch einzelner WG, kann aber insgesamt nur im Zusammenhang mit dem allgemeinen AK-Begriff gesehen werden (s. Anm. 162). Der Vorgang ist daher nicht anders zu würdigen als die Anschaffung dieser Liegenschaft gegen Zahlung eines Kaufpreises in bar. Die AK sind aus dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstücks abzuleiten und auf die einzelnen WG aufzuteilen (zum Aufteilungsmaßstab bei Grundstücken vgl. BFH v. 9.7.2002 – IX R 65/00, BFH/NV 2002, 1646). Auch die nicht eigenbetrieblich genutzten WG werden zunächst notwendiges BV (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128), die (Zwangs-)Entnahme der zu eigenen Wohnzwecken genutzten WG erfolgt erst in einem zweiten Schritt.

Sachgesamtheiten: Auch beim Erwerb anderer Sachgesamtheiten, zB eines Betriebs oder Teilbetriebs im Wege eines Tauschs, gilt für den Erwerber Abs. 6 Satz 1 für jedes einzelne WG des erworbenen (Teil-)Betriebs. Der gemeine Wert des hingegebenen WG ist auf die einzelnen WG des (Teil-)Betriebs aufzuteilen (zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises im Rahmen eines sog. Asset Deals s. Anm. 434, 910 f.).

Umwandlungen: Für die in Anm. 1711 dargestellten Umwandlungsvorgänge gilt, nachdem es sich dabei um tauschähnliche Geschäfte handelt, nach der hier vertretenen Auffassung für die Bilanzierung beim übernehmenden Rechtsträger grds. Entsprechendes. Sofern für diese Geschäfte nicht die besonderen Bewertungsregeln des UmwStG Anwendung finden können, gelten die allgemeinen Regeln über AK (s. Anm. 162), zu denen auch Abs. 6 Satz 1 gehört. Vor allem Spaltungen können gesellschaftsrechtl. allerdings auch mit einzelnen WG durchgeführt werden, diese würden dann ausschließlich vom Regelungsbereich des Abs. 6 Satz 1 erfasst, denn die Bewertungsregeln für Spaltungen im UmwStG verlangen die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben.

3. Übertragung

1713

Die Übertragung des Wirtschaftsguts ist weiteres Tatbestandsmerkmal von Abs. 6 Satz 1. Dieser Begriff weicht von der zivilrechtl. Terminologie ab. Zivilrechtlich wird bei einem Kaufgeschäft, auch in seiner besonderen Ausprägung des Tauschs (§ 480 BGB), zunächst ein schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen. Hieraus ergeben sich für die beiden Vertragsparteien die vertraglichen Pflichten. Diese sind, dem jeweils gegenüberstehenden Käufer die Sache zu übergeben und das Eigentum an der Sache zu verschaffen (§ 433 Abs. 1 Satz 1 BGB). Der jeweilige Käufer hat gleichzeitig die Verkäuferpflichten (im Einzelnen s. Anm. 1710). Insgesamt werden durch das schuldrechtl. Geschäft also Pflichten begründet, aber noch keine Übertragung vorgenommen.

Dies geschieht vielmehr erst im Rahmen der Verschaffung des Eigentums und der Übergabe, die allerdings auch durch ein Besitzkonstitut (vgl. § 870 BGB) ersetzt werden kann. Vor allem bei unbeweglichen Sachen, bei Sachgesamtheiten oder auch bei Rechten oder anderen immateriellen Gütern, bei denen eine Übergabe regelmäßig scheitern wird, einigt man sich bei der Eigentumsverschaffung auf einen Stichtag, ab wann das Gut dem Käufer zustehen soll. Ab diesem Zeitpunkt gehen dann idR Nutzen und Lasten über, womit aus stl. Sicht das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) auf den Erwerber übergeht. Mit diesem Zeitpunkt findet dann die hier zu bestimmende Übertragung statt.

4. Sonderfälle

1714 a) Tausch mit Zuzahlung

Spitzenausgleich: Von einem Tausch mit Zuzahlung spricht man, wenn sich die Werte der zu tauschenden WG nicht genau entsprechen und eine Partei daher neben der Hingabe des WG eine zusätzliche (Bar-)Zahlung leistet. Bei im Verhältnis zum Gesamtwert des Geschäfts nur geringer Zuzahlung spricht man oft auch von Spitzenausgleich. Im Rahmen des Abs. 6 Satz 1 kommt es allerdings auf eine bestimmte (Mindest-)Wertrelation nicht an, es gibt auch keine (Frei-)Grenzen, deren Überschreitung bestimmte Steuerfolgen auslösen würde.

Abs. 6 Satz 1 gilt auch für diese Fälle. Für den Käufer, der eine Zuzahlung erhält, ergibt sich die Folge, dass diese vom gemeinen Wert des hingegebenen WG abzuziehen ist, um die AK des erworbenen WG zu ermitteln. Für den Erwerber, der eine Zuzahlung leistet, gehört diese gemeinsam mit dem gemeinen Wert des hingegebenen WG zu den AK des erworbenen WG.

1715 b) Tausch gegen Nutzungsrechte

Abs. 6 Satz 1 verlangt als Grundvoraussetzung, dass WG getauscht werden. Der Tausch beispielsweise einer Sache gegen die zeitlich befristete Möglichkeit, diese oder eine andere Sache zu nutzen, ist daher nur dann nach Abs. 6 Satz 1 zu beurteilen, wenn auch die Nutzungsmöglichkeit ein WG ist.

Nutzungsrecht ist ein WG, das sich nach den allgemeinen Kriterien bestimmt. Danach ist ein Nutzungsrecht dann als WG anzusehen, wenn es aufgrund dinglicher Absicherung oder schuldrechtl. Vereinbarung eine gesicherte Rechtsposition gewährt (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808) und selbständig bewertbar ist (s. § 5 Anm. 560 ff.). Handelt es sich bei dem als immaterielles WG in Frage kommenden Nutzungsrecht um ein schwebendes Geschäft (zB Mietvertrag), verhindert diese Eigenschaft seine Aktivierbarkeit (BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808).

Stellt das in Frage kommende Nutzungsrecht ein WG dar, kann es auch Gegenstand eines Tauschgeschäfts sein. Dann ist auch Abs. 6 Satz 1 auf diese Fälle anzuwenden. Zur Bewertung s. Anm. 1721.

1716 c) Erzwungener Tausch

Der Anwendungsbereich des Abs. 6 Satz 1 sind Tauschgeschäfte und tauschähnliche Umsätze. Fraglich ist, ob hierunter auch erzwungene Tauschgeschäfte fallen. Als Beispiele dafür können genannt werden:

- das Umlegungsverfahren nach §§ 45 ff. BauGB,
- das Umlegungsverfahren nach dem FlurbG,
- die Abfindungen in Anteilen anlässlich von Umwandlungsvorgängen,
- die Abfindung mit Aktien der Hauptgesellschaft bei Eingliederungen (§ 320b Abs. 1 Satz 2 AktG).

Umlegungsverfahren haben idR das Ziel, die beteiligten Grundstücksbesitzer nach der Umlegung nicht anders zu stellen, als diese vor der Umlegung gestellt waren. Insofern sind idR die erhaltenen Flurstücke mit den abzugebenden Flurstücken wirtschaftlich identisch und auch wertgleich. Es besteht also Nämlichkeit zwischen den erhaltenen und den abgegebenen Grundstücken, weshalb es nicht zu einem Leistungsaustausch und Anschaffungsgeschäft kommt. Aus die-

sem Grund ist uE Abs. 6 Satz 1 auf die Umlegungsfälle nicht anwendbar (glA KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 734). Es kommt hier also nicht zu einer Realisierung stiller Reserven.

Umwandlungen werden idR mit qualifizierter Mehrheit, mindestens 75 % der Stimmrechte, beschlossen (vgl. § 13 UmwG für die Verschmelzung, §§ 125, 13 UmwG für die Spaltung, § 193 UmwG für den Formwechsel). Sofern an dem übertragenden Rechtsträger Minderheitsgesellschafter beteiligt sind, ist diesen neben einer angemessenen Barabfindung regelmäßig eine Abfindung in Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers anzubieten (vgl. § 2 UmwG für die Verschmelzung, § 123 UmwG für die Spaltung). Der Minderheitsaktionär hat es hier also idR nicht in der Hand, ob er seine Anteile verliert, kann aber die Art der Entschädigung wählen. Es handelt sich zwar nicht um einen Tausch im eigentlichen Sinn, wohl aber um ein tauschähnliches Geschäft (vgl. Anm. 1711). Sofern der Minderheitsgesellschafter seine Anteile im BV hält, stellt sich also für ihn die Frage der Anwendbarkeit von Abs. 6 Satz 1. Diese ist uE zu bejahen. Bei den Umwandlungsvorgängen werden, soweit Abfindungen in Anteilsrechten des übernehmenden Rechtsträgers geleistet werden, Anteile übertragen, und zwar im Wege eines tauschähnlichen Umsatzes. Die Freiwilligkeit des Übertragungsvorgangs ist kein Tatbestandsmerkmal der Vorschrift. Der Unterschied zu den Umlegungsverfahren ist, dass die als Abfindung zu gewährenden Anteile idR nicht den Nämlichkeitskriterien genügen und es daher hier zu einem Anschaffungsgeschäft kommt. Allerdings werden für die Umwandlungen zumeist die Vorschriften des UmwStG gelten (vgl. §§ 4, 13, 14 iVm. 4 und 15 iVm. 13 UmwStG), die als *lex specialis* dem EStG und damit auch Abs. 6 Satz 1 vorgehen.

Anlässlich Eingliederungen aufgrund eines Mehrheitsbeschlusses (§ 320 AktG) sind den außenstehenden Aktionären der einzugliedernden AG grds. als Abfindung Aktien der Hauptgesellschaft zu gewähren (§ 320b AktG). Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Eingliederung ist, dass die Hauptgesellschaft ebenfalls in der Rechtsform einer AG besteht und dass dieser mindestens 95 % der Aktien an der einzugliedernden AG zustehen. Ergebnis eines erfolgreichen Eingliederungsbeschlusses ist, dass die Aktien der eingegliederten Gesellschaft auf die Hauptgesellschaft übergehen (§ 320a AktG). Bei der Hauptgesellschaft kommt es also zu einem Anschaffungsgeschäft. Als Gegenleistung für die Aktien der Minderheitsaktionäre werden eigene Aktien aufgewendet, unabhängig davon, ob diese aus dem Bestand an eigenen Aktien stammen (vgl. § 71 Abs. 1 Nr. 3 AktG) oder aus einer Kapitalerhöhung. Die AK für die Aktien der eingegliederten Gesellschaft ergeben sich grds. aus dem gemeinen Wert der Aktien der Hauptgesellschaft. Wird allerdings anlässlich der Eingliederung bei der Hauptgesellschaft das Grundkapital (Ausgabe neuer Aktien) erhöht, hat die Hauptgesellschaft gem. § 20 Abs. 2 UmwStG ein Bewertungswahlrecht, die erworbenen Aktien an der eingegliederten AG mit ihrem bisherigen Buchwert, einem Zwischenwert oder deren Teilwert anzusetzen. Diese Vorschrift geht als *lex specialis* dem Abs. 6 Satz 1 vor. Bei der Hauptgesellschaft wird es jedenfalls dann zum Ansatz des Teilwerts kommen, wenn es sich bei den Aktien der eingegliederten AG um börsennotierte Aktien handelte, denn in diesen Fällen wird es aus praktischen Gründen nur schwer möglich sein, die bisherigen Buchwerte (bei PV: AK) überhaupt zu ermitteln.

Auch für den Minderheitsaktionär der einzugliedernden AG kann es zu einem Tausch iSv. Abs. 6 Satz 1 kommen, nämlich wenn dieser seine Aktien in einem BV hält. Die AK für die erhaltenen Aktien an der Hauptgesellschaft bestimmen

sich damit grds. nach dem gemeinen Wert der hingegebenen Aktien an der eingegliederten AG. Sofern die Hauptgesellschaft zum Zweck der Eingliederung eine Kapitalerhöhung durchgeführt hat, gilt auch für den Minderheitsaktionär allerdings § 21 UmwStG, der somit an die Wahlrechtsausübung bei der Hauptgesellschaft gebunden ist (§ 21 Abs. 2 UmwStG). Fraglich könnte sein, ob für den Minderheitsaktionär in den Fällen, in denen keine Kapitalerhöhung durchgeführt wurde, also eigene Aktien der Hauptgesellschaft zur Abfindung verwendet wurden, das Tauschgutachten des BFH v. 16.12.1958 (I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) anwendbar sein könnte (allgemein zum Verhältnis zwischen Abs. 6 Satz 1 und dem Tauschgutachten vgl. Anm. 1708). Für den Minderheitsaktionär kann zwischen den Aktien der Hauptgesellschaft und denjenigen an der eingegliederten AG Nämlichkeit bestehen. Angemessenheit des Austauschverhältnisses unterstellt, besteht Wertgleichheit zwischen den hingegebenen und den erhaltenen Aktien. Artgleichheit dürfte im Regelfall ebenfalls bestehen, in beiden Fällen handelt es sich um eine Minderheitsbeteiligung. Lediglich wenn der Unternehmenswert der Hauptgesellschaft wesentlich geringer war als der Wert der eingegliederten AG – dies kann vor allem bei sog. *public to private*-Transaktionen im Rahmen von *leveraged buy outs* vorkommen – wird sich die Beteiligungsquote der Minderheitsaktionäre deutlich erhöhen, und dann besteht eher keine Artgleichheit. Auch an der Funktion der Aktien für den Minderheitsaktionär dürfte sich grds. nichts ändern. Wenn man darüber hinaus berücksichtigt, dass sich der Minderheitsaktionär der Eingliederung aufgrund der erforderlichen Mehrheitsverhältnisse idR nicht entziehen kann, ist uE die Anwendbarkeit des Tauschgutachtens in diesen Fällen möglich und sinnvoll, ggf. als Billigkeitsmaßnahme (§ 163 AO).

1717 **d) Sonderproblem: Grenzüberschreitende Reorganisationen?**

Umwandlungsvorgänge sind als tauschähnliche Umsätze anzusehen (vgl. Anm. 1711). Das gilt unbeschadet der Frage, ob der Vorgang grenzüberschreitend ist oder sich ausschließlich im Inland abspielt. Als grenzüberschreitende Umwandlungen können angesehen werden rein inländ. Transaktionen, an denen im Ausland ansässige Gesellschafter beteiligt sind, der umgekehrte Fall rein ausländ. Transaktionen unter Beteiligung deutscher Gesellschafter und echte grenzüberschreitende Umwandlungen (im Einzelnen hierzu vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011 Sechster Teil).

Regel: Grundsätzlich ist Abs. 6 Satz 1 in all diesen Fällen einschlägig, soweit ein Erwerber für sein BV erwirbt.

Ausnahmen bestehen lediglich dort, wo die besonderen Bewertungsregeln des UmwStG greifen. Bei Fällen mit Auslandsbezug ist das idR immer dann der Fall, wenn die Umwandlung auf dem deutschen UmwG vergleichbaren ausländ. Regelungen beruht (zu Einzelheiten vgl. § 1 UmwStG).

Tauschgutachten: Des Weiteren kann in Einzelfällen das Tauschgutachten (BFH v. 16.12.1958 – I D 1/57 S, BStBl. III 1959, 30) zur Anwendung kommen, nämlich dann, wenn deutsche Gesellschafter ausländ. KapGes. betroffen sind (zB bei Verschmelzung von zwei ausländ. KapGes.; vgl. auch Anm. 1708).

Gemeiner Wert: In allen anderen Fällen der grenzüberschreitenden Umstrukturierungen sind daher die Bewertungsregeln von Abs. 6 Satz 1 anzuwenden, sofern die dem Stpfl. gewährten WG bei diesem BV werden.

e) „Passivtausch“

1718

Zu den sog. negativen WG zählen die Verbindlichkeiten oder Rückstellungen (handelsrechtl.: Schulden; ebenso KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 741 [10/2013]). Da im stl. Schrifttum teilweise auch von Schulden gesprochen wird (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 5 Rn. 110; s. dazu auch Vor §§ 4–7 Anm. 118), könnte fraglich sein, ob der Austausch von solchen negativen WG auch der ggf. entsprechenden Anwendung des Abs. 6 unterliegt; uE ist diese Frage noch nicht abschließend geklärt.

Im Ergebnis ist der „Tausch“ von Schulden in der Rechnungslegung entsprechend den allgemeinen Vorschriften abzubilden. Er wird damit nicht anders behandelt werden müssen als der Tausch von WG und damit genauso wie die Begleichung der bisherigen Schuld durch Barmittel und der Neuaufnahme einer Schuld. Die neue Schuld ist mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Nachdem bei einem „Tausch“ von Schulden kein Geld fließt, determiniert der Rückzahlungsbetrag der neuen Schuld den Wert, mit dem die bisherige Schuld ausgebucht wird. Sofern dieser Wert vom bisherigen Buchwert der alten Schuld abweicht, entsteht ein Gewinn oder Verlust.

Einstweilen frei.

1719

5. Rechtsfolgen

a) Anschaffungskosten des erhaltenen Wirtschaftsguts

1720

Gemeiner Wert: Sind die Tatbestandsmerkmale von Abs. 6 Satz 1 erfüllt, schreibt dieser als unmittelbare Rechtsfolge lediglich die AK des erworbenen WG fest. Diese sind in Höhe des gemeinen Werts (zur Wertermittlung vgl. Anm. 1721) des hingegebenen WG anzusetzen.

Gewinnrealisierung: Das BV des Stpfl. erhöht sich also um den gemeinen Wert des hingegebenen WG. Nachdem Letzteres im Zuge des Tauschs aus dem BV ausscheidet, vermindert sich gleichzeitig also das BV um den Buchwert des hingegebenen WG. Der Unterschiedsbetrag iSv. § 4 Abs. 1 verändert sich somit um die Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert des hingegebenen WG. Hieraus kann man schließen, dass mittelbare Rechtsfolge von Abs. 6 Satz 1 eine zwingende Gewinnrealisierung beim Tausch ist.

Abweichung vom Handelsrecht: Damit bewirkt Abs. 6 Satz 1 eine (weitere) Durchbrechung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der handelsrechtl. GoB (materielle Maßgeblichkeit) für die strechtl. Gewinnermittlung, denn nach den handelsrechtl. GoB können die AK bei einem Tausch grds. nach drei Methoden bestimmt werden (im Einzelnen dazu ADS, 6. Aufl., 1998 § 255 HGB Rn. 89 ff. SCHUBERT/GADEK in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 146 ff.):

- Bei der Methode der Buchwertfortführung kann der eingetauschte Vermögensgegenstand mit dem Buchwert des hingegebenen Gegenstands angesetzt werden.
- Soll handelsrechtl. ein Gewinn realisiert werden, kann als AK der (höhere) Zeitwert des hingegebenen Gegenstands angesetzt werden, allerdings wird als Wertobergrenze hier ein vorsichtig geschätzter Zeitwert des eingetauschten Vermögensgegenstands angesehen.
- Die dritte Methode ist die sog. ergebnisneutrale Behandlung des Tauschs, bei der sich die AK des erworbenen Vermögensgegenstands aus dem Buchwert

des hingegebenen Vermögensgegenstands zuzüglich der Ertragsteuerbelastung ergeben.

Nach hM ist handelsrechtl. der Ansatz eines Zwischenwerts unzulässig (Grundsatz der Methodenbestimmtheit).

Laufender Gewinn: Nach den Tatbestandsmerkmalen handelt es sich beim realisierten Gewinn um einen solchen aus der Veräußerung eines einzelnen WG. Dieser Gewinn ist somit grds. als laufender Gewinn zu erfassen. Ein Wahlrecht besteht insoweit nicht. Ist allerdings das hingegebene WG eine Beteiligung an einer KapGes., die deren gesamtes Nennkapital umfasst, handelt es sich stl. um eine Teilbetriebsveräußerung (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2). Insoweit käme dann für natürliche Personen und Mitunternehmenschaften, soweit an ihnen natürliche Personen beteiligt sind, grds. die Anwendung des Freibetrags des § 16 Abs. 4 sowie die ermäßigte Besteuerung nach § 34 in Frage (im Einzelnen vgl. § 16 Anm. 160, 700 ff.; § 34 Anm. 37 ff.). Insgesamt kommt das sog. Teileinkünfteverfahren immer dann zur Anwendung, wenn das hingegebene WG eine Beteiligung an einer KapGes. ist (§ 3 Nr. 40) und der Hingebende bzw. der Mitunternehmer einer hingebenden PersGes. eine natürliche Person ist; eine Einschränkung ist der Vorschrift jedenfalls nicht zu entnehmen. Ist Hingebender eine KapGes., ist auf den Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert der Beteiligung § 8b KStG insgesamt anzuwenden (DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1021]; Anm. zu BMF v. 28.4.2003, DB 2003, 1027).

1721 b) Ermittlung des gemeinen Werts des hingegebenen Wirtschaftsguts

Begriff: Der Begriff des gemeinen Werts ist im EStG nicht definiert, wohl aber in § 9 BewG. Mangels anderer Begriffsbestimmung ist die Vorschrift auch im EStRecht zu beachten (§ 1 BewG).

§ 9 Abs. 2 BewG bestimmt den gemeinen Wert als den Einzelveräußerungspreis des WG im gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Bei der Wertfindung sind die Beschaffenheit des WG und alle übrigen, objektiv den Preis beeinflussenden Umstände zu berücksichtigen. Persönliche oder „ungewöhnliche“ Faktoren sind außer Acht zu lassen.

Ermittlung: Am einfachsten kann als Verkehrswert eines WG der Einzelverkaufspreis auf einem Markt herangezogen werden. Sofern ein solcher Marktpreis nicht vorhanden ist, wird der Verkehrswert am besten von Marktpreisen vergleichbarer WG abgeleitet. Ist auch dies nicht möglich, bleibt nur eine freie Schätzung des Verkehrswerts. Bei den außer Acht zu lassenden persönlichen Verhältnissen kann es sich neben den offensichtlichen privaten Beziehungen zwischen den Tauschpartnern, zB aufgrund von Verwandtschaft oder Freundschaft, auch um Zwangslagen eines der Tauschpartner handeln. Zu Einzelheiten sei hier auf Kommentierungen zu § 9 BewG verwiesen, zB HALACZINSKY in RÖSSLER/TROLL, BewG, 21. Aufl. 2014, § 9 BewG Rn. 6 ff.; MEINCKE, ErbStG, 16. Aufl. 2012, § 12 Rn. 17 ff.

Ist die Ermittlung bzw. Schätzung des gemeinen Werts des hingegebenen WG außerordentlich schwierig oder gar unmöglich, kann ausnahmsweise eine Herleitung des gemeinen Werts des hingegebenen WG aus dem gemeinen Wert des empfangenen WG erfolgen (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 16/68, BStBl. II 1972, 884). Dieses Urteil ist zwar zur Rechtslage vor Einfügung des Abs. 6. ergangen. Da aber Abs. 6 Satz 1 nach der hier vertretenen Auffassung im Wesentlichen klarstellende Bedeutung hat, sind die Grundsätze dieser Entscheidung auch im Rahmen des Abs. 6 Satz 1 anwendbar.

Wertunterschiede: Unerheblich für die Bewertung der AK des erworbenen WG mit dem gemeinen Wert des hingegebenen WG sind objektiv feststellbare Wertunterschiede zwischen den gemeinen Werten der beiden WG. Dies kann zB dann der Fall sein, wenn es sich um Aktien handelt (für die dann natürlich das Tauschgutachten nicht zur Anwendung kommen darf). Selbst wenn das hingegebene WG einen deutlich höheren gemeinen Wert hat als das erworbene WG, ist als dessen AK der gemeine Wert des hingegebenen WG anzusetzen, denn grds. ist davon auszugehen, dass ein Kaufmann „nichts zu verschenken“ hat. Dies setzt selbstverständlich voraus, dass keine außerbetrieblichen Gesichtspunkte bei dem Tausch eine Rolle gespielt haben. In der ersten Bilanz nach Erwerb des WG ist dann zu prüfen, ob ggf. eine Teilwertabschreibung hierauf vorzunehmen ist. Diese Prüfung ist nach den allgemeinen Kriterien vorzunehmen (vgl. Anm. 401 ff.). Dabei ist die sog. Teilwertvermutung zu berücksichtigen, nach welcher der Teilwert im Zeitpunkt des Erwerbs und an den folgenden Bilanzstichtagen grds. den AK eines WG entspricht (stRspr., zuletzt BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294).

Einzelfälle:

- ▶ *Bei Grundstücken und Gebäuden* ist der Verkehrswert aus zeitnahen Verkäufen in der näheren Umgebung abzuleiten, in Ermangelung dieser anhand des Ertrags- oder Sachwerts zu schätzen. Die Grundbesitzwerte nach §§ 145 ff. BewG sind allerdings kein Maßstab für den gemeinen Wert (glA WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 294, mit Verweis auf die einschlägige Rspr.). Für Grund und Boden können auch die Richtwerttafeln der Gemeinden herangezogen werden, allerdings ist dabei auf die Aktualität der zugrunde liegenden Daten zu achten.
- ▶ *Maschinen, maschinelle Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung* sind mit ihren Einzelveräußerungspreisen zu bewerten, die ggf. von einem Sachverständigen gutachterlich zu schätzen sind.
- ▶ *Bei Anteilen an Kapitalgesellschaften* gilt § 11 BewG; der gemeine Wert ist grds. aus Verkäufen abzuleiten. Sofern es hier keine zeitnahen Verkäufe gab, ist der gemeine Wert gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zu schätzen. Das sog. Stuttgarter Verfahren zur Wertermittlung ist uE nicht (mehr) heranzuziehen, da die Vorschrift nur noch auf die Ertragsaussichten bzw. eine im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Bewertungsmethode verweist.
- ▶ *Für fertige Erzeugnisse* ist der Verkehrswert der Einzelveräußerungspreis. Dieser kann idR aus Verkäufen an Dritte im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebs abgeleitet werden. Der gemeine Wert von Forderungen entspricht idR dem Nennbetrag, es sei denn, an der Einbringlichkeit der Forderung bestehen Zweifel.

Einstweilen frei.

1722–1724

III. Verdeckte Einlage einzelner Wirtschaftsgüter (Abs. 6 Satz 2)

1. Übertragung

1725

Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Abs. 6 Satz 2 beginnt mit den Worten „Erfolgt die Übertragung ...“. Damit wird grammatikalisch der Bezug zu Abs. 6 Satz 1 hergestellt. Die Übertragung kann nur die in Abs. 6 Satz 1 geregelte Übertragung einzelner WG sein. Der Begriff „Übertragung“ selbst ist hier

nicht anders zu verstehen als in Abs. 6 Satz 1 (vgl. Anm. 1713). Maßgebend ist somit die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem WG zugunsten der empfangenden KapGes.

Finaler Charakter der Übertragung: Es muss sich bei der Übertragung um den endgültigen Transfer mindestens des wirtschaftlichen Eigentums an dem WG handeln. Das WG verlässt den Vermögensbereich des Einlegenden. Eine Überlassung, auch wenn sie unbefristet ist, reicht für die Anwendung des Abs. 6 Satz 2 regelmäßig nicht aus.

Einzelnes Wirtschaftsgut: Aufgrund des Bezugs zur Formulierung in Abs. 6 Satz 1 stellt sich für die Anwendung von Abs. 6 Satz 2 wie schon für Satz 1 die Frage danach, wie eng der Terminus „einzelnes WG“ zu verstehen ist. Hier gilt uE das schon zu Abs. 6 Satz 1 Gesagte (vgl. Anm. 1712), nämlich dass auch Sachgesamtheiten in den Regelungsgehalt von Abs. 6 Satz 2 einzubeziehen sind (aA KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 746). Abs. 6 Satz 2 ist auf jedes einzelne in der Sachgesamtheit enthaltene WG gesondert anzuwenden, die AK der Beteiligung erhöhen sich dann um die Summe der maßgebenden Einlagewerte (vgl. Anm. 1728 und 1736). Handelt es sich bei der Sachgesamtheit allerdings um einen Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb, ist fraglich, ob der Regelung des Abs. 6 Satz 2 diejenige des Abs. 3 vorgeht (dieser Ansicht TIEDTKE/WÄLZHOLZ, DB 1999, 2026), oder ob insgesamt ein Fall des § 16 gegeben ist (dieser Ansicht ORTMANN-BABEL in LADEMANN, § 6 Rn. 1052, Nachtrag 130, Januar 2001). Abs. 3 ist allerdings auf gesellschaftsrechtl. Vorgänge grds. nicht anzuwenden. Ein wesentliches Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage ist ihre gesellschaftsrechtl. Veranlassung (vgl. Anm. 1726). Daher ist Abs. 3 auf die verdeckte Einlage eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nicht anwendbar (aA offenbar BÜCHELE, DB 1999, 2336 [2340]). Die verdeckte Einlage stellt auch keinen Veräußerungsvorgang dar (für § 17 vom BFH wiederholt entschieden, zuletzt BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463). Allerdings kann es sich aus der Sicht des Einlegenden um eine Betriebsaufgabe handeln, die der Regelung des § 16 Abs. 3 unterliegt (glA WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 201; aA § 16 Anm. 102). Die Vorschrift bestimmt allerdings lediglich die stl. Konsequenzen bezüglich des eingelegten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, nicht jedoch die Folgen der verdeckten Einlage für die AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. Diese ergeben sich daher uE aus Abs. 6 Satz 2.

Anwendung nur bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens: Abs. 6 Satz 2 ist eine Sonderregelung über die AK an einer Beteiligung, die demnach zwingend ein WG des BV sein muss, auch wenn der Gewinn auf der Grundlage einer Einnahmenüberschussrechnung ermittelt wird (Abs. 7). Die überwiegende Zahl der Kommentatoren schließt daraus, dass auch das eingelegte WG aus diesem BV stammen muss (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 743; EHMCKE in BLÜMICH, 127. Aufl. 2015, § 6 Rn. 1390; HERRMANN in FROTSCHER/GEURTS, EStG § 6 Rn. 534, Stand 2012). Dies lässt sich uE jedoch nicht aus dem Gesetz entnehmen. Es ist durchaus auch denkbar, dass ein im PV gehaltenes WG im Wege der verdeckten Einlage in eine KapGes. übertragen wird, deren Anteile sich im BV des einlegenden Gesellschafters oder des dem Einlegenden nahe stehenden Gesellschafters befinden. Es könnte lediglich daran gedacht werden, den Einlagevorgang, der zivilrechtl. selbstverständlich direkt vorstattengehen kann, in zwei Einlagetatbestände aufzuteilen: eine erste Einlage aus dem PV in das BV des Gesellschafters und, in der gleichen logischen Sekunde, eine zweite Einlage aus dem BV des Gesellschafters der KapGes. in die KapGes.

selbst (glA ORTMANN-BABEL in LADEMANN, § 6 Rn. 1052, Nachtrag 130, Januar 2001; STRAHL in KORN, § 6 Rn. 533, 2015). Abs. 6 Satz 2 und ggf. Satz 3 regelt dabei lediglich einen Aspekt des zweiten Einbringungsvorgangs, nämlich die Erhöhung der AK der Beteiligung im BV des Einlegenden. Die Bewertung des WG anlässlich der Einlage aus dem PV in das BV und anlässlich der Einlage in die KapGes. für deren Gewinnermittlung richtet sich nach Abs. 1 Nr. 5.

2. Verdeckte Einlage

1726

Keine gesetzliche Begriffsdefinition: Der Begriff der verdeckten Einlage ist gesetzlich nicht bestimmt, wird allerdings an verschiedenen Stellen in Steuergesetzen verwandt, so ua. in §§ 17 Abs. 1 Satz 2, 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG, § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG, § 13a Abs. 5 Nr. 4 ErbStG. Eine Definition findet sich allerdings in keinem der Gesetze. Lediglich allgemein sind Einlagen in § 4 Abs. 1 Satz 5 bestimmt als „alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe eines Wirtschaftsjahres zugeführt hat“. Diese Bestimmung gilt zunächst nur für den Bereich der ESt, also Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften. Über § 8 Abs. 1 KStG gilt diese Definition allerdings grds. auch im Bereich der KSt. § 4 Abs. 1 Satz 5 geht zwar grds. davon aus, dass das WG bei demselben StSubjekt verbleibt und lediglich seine stl. Qualifikation – von anderen Vermögen in BV – ändert. Über den Verweis in § 8 Abs. 1 KStG wird jedoch dieses Tatbestandsmerkmal unbeachtlich (BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691).

Nach der Rspr., die sich in einer Vielzahl von Entscheidungen mit dem Begriff der verdeckten Einlage zu beschäftigen hatte, ist diese gegeben, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der KapGes. einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung keine offene Einlage darstellt und sie ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624, mwN aus der Rspr.). Dieser Rspr. entspricht auch die Auffassung der FinVerw. (vgl. R 40 KStR).

Einlegende Person: Eine verdeckte Einlage kann nur angenommen werden, wenn diese von einem Gesellschafter oder einer ihm nahe stehenden Person vorgenommen wird. Gesellschafter ist, wer über die Anteile am gezeichneten Kapital der empfangenden KapGes. verfügen, insbes. die mit diesen Anteilen verbundenen Gesellschaftsrechte ausüben kann. Hat die empfangende KapGes. kein gezeichnetes Kapital, ist eine vergleichbare Berechtigung am Vermögen der Gesellschaft oder das Innehaben von Stimmrechten als maßgebendes Kriterium für die Gesellschafterstellung heranzuziehen.

Nahe stehende Personen können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein. Auch eine Personenhandelsgesellschaft kann als Person in diesem Sinne anzusehen sein (BFH v. 1.10.1986 – I R 54/83, BStBl. II 1987, 459). Die Entscheidung ist zwar zur vGA ergangen; uE kann der Begriff der nahe stehenden Person für die vGA und die verdeckte Einlage aber nur einheitlich verstanden werden. Zur Definition in § 1 Abs. 2 AStG, die uE auf den Regelungsgehalt des § 1 Abs. 1 AStG zugeschnitten und daher grds. normspezifisch für diesen Anwendungsbereich auszulegen ist, s. WASSERMAYER in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 826 (Stand 2004).

Liegen die übrigen Tatbestandsmerkmale für eine verdeckte Einlage durch eine nahe stehende Person vor, ist der Vorgang stl. zu unterteilen in eine Vermögenszuwendung von der nahe stehenden Person an den Gesellschafter und von die-

sem an die KapGes. (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 62/93, BStBl. II 2001, 234). Die unmittelbare Übertragung des Vermögensvorteils von der nahe stehenden Person auf die KapGes. stellt danach lediglich eine Abkürzung des Weges dar.

Empfangende Kapitalgesellschaft: Abs. 6 Satz 2 spricht ganz allgemein von den AK der Beteiligung an der KapGes. Eine Differenzierung nach beschränkter oder unbeschränkter StPflcht, Ort des Sitzes oder Ort der Geschäftsleitung ist also nicht vorzunehmen. Inländische KapGes. sind die AG, die KGaA sowie die GmbH (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Bei ausländ. Gesellschaften ist zur Beantwortung der Frage, ob es sich um eine KapGes. oder PersGes. handelt, ein Typenvergleich mit den deutschen Rechtsformen (Personenhandelsgesellschaften versus inländ. KapGes.) durchzuführen (BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437). Ergibt dieser Typenvergleich, dass mehr Kriterien für das Vorliegen einer Personenhandelsgesellschaft sprechen, ist Abs. 6 Satz 2 nicht anwendbar.

Bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil: Gegenstand der verdeckten Einlage kann jedes bilanzierbare WG sein, das in der Bilanz der KapGes. zu einer Vermögensmehrung führt, sei es durch die Entstehung oder Vermehrung eines Aktivpostens, sei es durch den Wegfall oder die Minderung eines Passivpostens (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Nach diesem grundlegenden Beschluss des Großen Senats des BFH stellt die Möglichkeit, ein WG unentgeltlich nutzen zu können, keinen solchen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil dar. Die sog. Nutzungsüberlassung kann daher nicht Gegenstand einer Einlage und damit auch nicht einer verdeckten Einlage sein. Die Gewährung eines zinslosen Gesellschafterdarlehens und die anschließende zinsbringende Anlage der Mittel durch die Gesellschaft führen weder zu einer verdeckten Einlage, noch sind sie allein deshalb als Gestaltungsmissbrauch anzusehen, weil diese Verlagerung von Erträgen auf die KapGes. dem Verbrauch eines ansonsten vom Verfall bedrohten Verlustabzugs dient (BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240). Geht allerdings die Überlassung eines WG so weit, dass nicht nur die laufende Nutzung, sondern auch die Chancen und Risiken des WG selbst übertragen werden, wird die empfangende KapGes. wirtschaftlicher Eigentümer des WG (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) mit der Folge, dass eine verdeckte Einlage gegeben ist. Auch selbst geschaffene immaterielle WG können Gegenstand einer verdeckten Einlage sein, sofern sie ganz allgemein die Kriterien für das Vorliegen eines WG erfüllen (grundlegend dazu Vor §§ 4–7 Anm. 101 ff.). Auch der Wegfall einer Verbindlichkeit ist ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil. Hierzu hat der Große Senat des BFH in BFH v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) grundlegend Stellung genommen (dazu auch § 8 KStG Anm. 335). Der Wegfall einer Verbindlichkeit ist auch dann ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil, wenn die Verbindlichkeit im Zeitpunkt des Verzichts kapitaleretzenden Charakter hatte (BFH v. 28.11.2001 – I R 30/01, BFH/NV 2002, 677).

Abgrenzung offene und verdeckte Einlage: Bezüglich Einlagen besteht ein Unterschied zwischen Personenunternehmen und KapGes. darin, dass es im Bereich der ESt im Regelfall um eine Änderung der Vermögenssphäre desselben StPfl. geht (Überführung aus dem PV in das BV), während eine Einlage im Bereich der KapGes. regelmäßig auch eine Verlagerung von einem StSubjekt auf ein anderes beinhaltet. Eine Unterscheidung zwischen offener und verdeckter Einlage ist uE immer dann sinnvoll, wenn mehrere StSubjekte beteiligt sind, also zum einen bei KapGes. – hier erfolgt die Einlage aus dem Vermögen des Gesellschafters in das der KapGes. – und zum anderen bei mehrgliedrigen Pers-Ges.,

bei denen es durch eine verdeckte Einlage zu einer Vermögensverschiebung zwischen einzelnen Gesellschaftern kommen kann.

Eine Einlage ist offen, wenn sie gegenüber allen Beteiligten, also der Gesellschaft und ggf. auch den anderen Gesellschaftern, als Einlage ausgewiesen wird. Neben der Aufbringung des gezeichneten Kapitals (Grund- oder Stammkapital) dürften die häufigsten Fälle das Agio (Ausgabeaufgeld) und die Leistung von weiteren Zuzahlungen sein, die dann als Kapitalrücklage auszuweisen sind (vgl. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Eine offene Einlage verstärkt daher immer direkt das Eigenkapital und entspricht den gesellschaftsrechtl. Vorschriften (s. auch § 8 KStG Anm. 23, 330).

Verdeckt ist eine Einlage, wenn sie nicht offen erfolgt, wenn sie also nicht als Einlage ausgewiesen wird (uE zu eng in dieser Hinsicht WEBER-GRELLET, DB 1999, 1532 [1535] li. Sp., der eine offene Einlage nur dann annimmt, wenn diese gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt). Eine verdeckte Einlage verstärkt zwar auch das Eigenkapital, allerdings nur indirekt; sie erfolgt nicht entsprechend den gesellschaftsrechtl. Vorschriften. Regelmäßig führt eine verdeckte Einlage entweder zu Ertrag oder zur Bildung von stillen Reserven.

Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis: Ob und inwieweit eine verdeckte Einlage, also eine nicht den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechende Zuwendung eines bilanzierungsfähigen Vermögensvorteils durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, muss durch einen Fremdvergleich festgestellt werden; insoweit gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Prüfung einer vGA (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624). Beim Fremdvergleich ist auf die Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns abzustellen: Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist zu bejahen, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624, aber auch schon in BFH v. 9.3.1983 – I R 182/78, BStBl. II 1983, 744; s. auch FG Münster v. 9.7.2002 – 1 K 430/99 F, EFG 2003, 30, rkr.). Diese Begriffsbestimmung ist uE übrigens enger als diejenige in R 40 Abs. 3 Satz 2 KStR. BFH v. 15.10.1997 (I R 80/96, BFH/NV 1998, 624) begrenzt das Vorliegen einer vGA sowohl dem Grunde nach („wenn“), als auch der Höhe nach („soweit“) auf das Fehlschlagen des Fremdvergleichs, während in den KStR die Begrenzung der Höhe nach fehlt.

3. Einzelfälle

1727

Anwachsung: Scheidet ein Gesellschafter aus einer PersGes. aus, ohne seinen Gesellschaftsanteil auf eine andere Person (Mitgesellschafter oder neu eintretender Gesellschafter) zu übertragen, wächst der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen dem oder den verbleibenden Gesellschaftern zu (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, bei Personenhandelsgesellschaften iVm. §§ 105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB). Scheidet der Gesellschafter gegen Zahlung einer Abfindung aus, so stellt sich dieser Vorgang ungeachtet der zivilrechtl. Anwachsung für die verbleibenden Gesellschafter als Anschaffungsgeschäft dar (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). Auch ohne Zahlung einer Abfindung kann das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer PersGes. als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu werten sein, zB, wenn der ausscheidende Gesellschafter ein negatives Kapitalkonto hatte (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269). Ist das Ausscheiden des Gesellschafters da-

gegen tatsächlich unentgeltlich, liegt regelmäßig ein Fall des Abs. 3 vor (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; OFD Berlin v. 19.7.2002, DSrR 2002, 1811).

Gehört jedoch zum Kreis der verbleibenden Gesellschafter eine (oder mehrere) KapGes. oder handelt es sich um eine zweigliedrige PersGes., bei der einziger verbleibender Gesellschafter eine KapGes. ist, ist vorrangig zu prüfen, ob eine verdeckte Einlage in die KapGes. gegeben ist (BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG, 10. Aufl. 2005, § 28 Rn. 28 ff.), denn das Institut der verdeckten Einlage als gesellschaftlich veranlasster Vorgang geht idR der Regelung des § 6 Abs. 3 vor (vgl. Anm. 1245, 1726; dort auch zum Übergang einer Sachgesamtheit im Wege der Erbschaft). Durch die Anwachsung wird der KapGes. regelmäßig ein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil zugewendet, denn die WG und Verbindlichkeiten der PersGes. sind in deren Gesamthandsbilanz bereits bilanziert. Aber auch die immateriellen, nicht bilanzierten WG (§ 5 Abs. 2) sind bilanzierungsfähige (BFH v. 24.3.1987 – I R 202/83, BStBl. II 1987, 705) und damit einlagefähige Vermögensvorteile. Im Fall der Anwachsung ist daher zu prüfen, ob die Zuwendung des in der Anwachsung des anteiligen Gesellschaftsvermögens liegenden Vermögensvorteils an die KapGes. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies dürfte regelmäßig der Fall sein, wenn der ausscheidende Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person an der KapGes. beteiligt ist. Abs. 6 Satz 2 ist anzuwenden, wenn die Anteile an der KapGes., die Gesellschafter der PersGes. bleibt bzw. deren Unternehmen fortsetzt, zu einem BV des ausscheidenden Gesellschafters oder einer ihm nahe stehenden Person gehören.

FinSen. Bremen v. 25.10.2002 (FR 2003, 48) kommt für den Fall des Ausscheidens sämtlicher Kommanditisten aus einer GmbH & Co. KG – im Ergebnis zutreffend – zum gleichen Ergebnis. Gleichwohl sei zu diesem Erlass Folgendes angemerkt:

- Der FinSen. Bremen geht von einem Anwachsen der Gesellschaftsanteile der Kommanditisten bei der GmbH aus. Tatsächlich ist es aber so, dass das Vermögen der KG bei der ehemaligen Komplementär GmbH anwächst (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).
- Auch die Ausführungen zum Wert der verdeckten Einlage, die sich nach der Wertsteigerung der Beteiligung an der GmbH bemessen soll, sind nicht zutreffend. Das in dem Erlass zitierte Urteil des BFH v. 24.3.1987 (I R 202/83, BStBl. II 1987, 705) bestimmt als Wertmaßstab den gemeinen Wert des der GmbH zukommenden Vermögensvorteils. Liegt ein Fall des Abs. 6 Satz 2 vor, ist der Teilwert des übergehenden Vermögens für die Erhöhung der AK der Beteiligung an der KapGes. maßgebend (vgl. Anm. 1728).

Betriebsaufspaltung: Bei der Begründung einer (klassischen) Betriebsaufspaltung werden regelmäßig vom Besitzunternehmen (idR PersGes.) wesentliche Teile des UV auf das Betriebsunternehmen (idR KapGes.) übertragen. Die zurückbehaltenen Teile des UV werden abgewickelt (zB Forderungseinzug, Begleichung der Verbindlichkeiten). Das AV einschließlich eines Firmenwerts wird dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen. Sowohl die Übertragung (von Teilen) des UV als auch die Nutzungsüberlassung des AV können aufgrund entgeltlicher Austauschgeschäfte wie auch aufgrund unentgeltlicher Akte erfolgen. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung oder Überlassung an eine Betriebs-KapGes. ist zu prüfen, ob eine verdeckte Einlage vorliegt, hierfür gelten die allgemeinen Kriterien (vgl. Anm. 1726). Bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung liegt keine verdeckte Einlage vor (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Für die unentgeltliche Übertragung von WG auf die Betriebs-KapGes. greift seit 1.1.1999 Abs. 6 Satz 2. Dessen Rechtsfolge galt grds. zwar auch schon vor dem 1.1.1999 (WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 15

Rn. 877). Die FinVerw. hat allerdings im Billigkeitswege die Möglichkeit anerkannt, dass die übertragenen WG von der Betriebsgesellschaft zu Buchwerten fortgeführt werden (vgl. BMF v. 16.6.1978, BStBl. I 1978, 235, Tz. 49; v. 22.1.1985, BStBl. I 1985, 97; OFD Münster v. 16.8.1990, BB 1990, 1754; die BMF-Schreiben sind allerdings inzwischen aufgehoben, vgl. BMF v. 7.6.2005, BStBl. I 2005, 717; v. 29.3.2007, BStBl. I 2007, 369). Diese Billigkeitsregelung galt grds. uneingeschränkt für die Begründung einer Betriebsaufspaltung, für Übertragungen während des Zustands der Betriebsaufspaltung war die Anwendbarkeit umstritten. Sie galt jedoch keinesfalls für die verdeckte Einlage von Anteilen an KapGes. (BFH v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457). Die Abschaffung dieser Billigkeitsregelung durch die Einführung von Abs. 6 Satz 2 war gewollt (vgl. BTDrucks. 14/23, 173).

Konsequenterweise gelten daher auch bei einer Betriebsaufspaltung die allgemeinen Regeln bezüglich Darlehensgewährung, Bürgschaftsübernahme und Verzicht auf Gesellschafterdarlehen. Hierbei handelt es sich regelmäßig um einen Fall des Abs. 6 Satz 2, da die Anteile an der Betriebs-KapGes. zumindest zum SonderBV bei der Besitz-PersGes. gehören, wenn nicht sogar zu deren Gesamtvermögen. Die Gewährung eines Darlehens der Gesellschafter an die Betriebs-KapGes. ist daher regelmäßig nicht als verdeckte Einlage in das Kapital zu werten, selbst wenn das Darlehen eigenkapitalersetzenden Charakter hat (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; zur Abgrenzung zwischen Darlehensgewährung und verdeckter Einlage BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416). Die Aufwendungen aus der Inanspruchnahme der Gesellschafter aus einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Betriebs-KapGes. sind regelmäßig betrieblich veranlasst und stellen daher ebenfalls keine verdeckte Einlage dar (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733).

► *Stellungnahme:* Der Grund für die Aufgabe der bisherigen Verwaltungspraxis vermag nicht zu überzeugen. Die Neuregelung beseitigt Flexibilität für Unternehmen bei der Organisation ihrer rechtl. Rahmenbedingungen, ohne dass diese zu nennenswerten Steuermehreinnahmen führen wird. In Zukunft wird man darauf zu achten haben, dass bei Begründung einer Betriebsaufspaltung § 20 UmwStG zur Anwendung kommen kann, was im Wesentlichen zu erhöhten Kosten für die Unternehmen führen wird (notarielle Beurkundung der Sachkapitalerhöhung, Sachgründungs- bzw. Sachkapitalerhöhungsbericht, Bewertung der Sacheinlage mit entsprechenden Kosten). Die Fälle der Übertragung von EinzelWG während des Zustands der Betriebsaufspaltung dürften dagegen eher vernachlässigbar sein, so dass es im Ergebnis nicht zu Steuermehreinnahmen kommen wird. Die Neuregelung ist daher abzulehnen. Die FinVerw. ist aufgefordert, über Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall (§ 163 AO) den Unternehmen auch weiterhin die erforderliche Flexibilität zur Verfügung zu stellen.

Forderungenverzicht: Seit dem Beschluss des Großen Senats des BFH zu den stl. Folgen eines Verzichts der Gesellschafter auf ihre Forderung gegenüber ihrer KapGes. (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) ist dieser Sachverhaltskomplex nicht mehr umstritten. Soweit die Forderung im Zeitpunkt des Verzichts nicht werthaltig ist, liegt auch keine verdeckte Einlage vor. Lediglich bezüglich des werthaltigen Teils der Forderung ist zu prüfen, ob die übrigen Kriterien einer verdeckten Einlage, insbes. also die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (vgl. Anm. 1726), gegeben sind. Ist dies zu bejahen, liegt insoweit eine verdeckte Einlage vor. Dies gilt auch, wenn das Darlehen vor dem Verzicht eigenkapitalersetzenden Charakter hatte (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436; v. 4.7.2001 – VIII R 79/00, BFH/NV 2001, 1553, jeweils

mwN). Kein Forderungsverzicht, sondern zunächst die Gewährung eines Freistellungsanspruchs liegt vor, wenn ein Gesellschafter Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernimmt und auf den Regressanspruch gegenüber der Gesellschaft verzichtet (BFH v. 20.12.2001 – I B 74/01, BFH/NV 2002, 678). Der BFH differenziert hier dahingehend, dass der GmbH zunächst ein Freistellungsanspruch gegenüber ihren Gesellschaftern eingeräumt wird, der bei wirksamer Übernahme der Verbindlichkeit, spätestens bei Zahlung erfolgsneutral mit dem Freistellungsanspruch zu verrechnen ist. Die verdeckte Einlage liegt hier in der Gewährung des Freistellungsanspruchs, also einer Forderung der GmbH gegen ihre Gesellschafter. Diesbezüglich greifen dann die Grundsätze in dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) nicht. Zu beachten ist allerdings die Abgrenzung zwischen privativer Schuldübernahme und Erfüllungsübernahme. Zu Letzterer hat der BFH die Grundsätze im Beschluss des Großen Senats für anwendbar erklärt (BFH v. 31.5.2005 – X R 36/02, BStBl. II 2005, 707).

1728 4. Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung

Rechtsfolge: Liegt eine verdeckte Einlage eines einzelnen WG iSv. Abs. 6 Satz 2 vor, ist die ausschließliche Rechtsfolge dieser Vorschrift die Erhöhung der AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. um den Teilwert des verdeckt eingelegten WG. Der Begriff der AK im Wortlaut von Abs. 6 Satz 2 ist hier iSv. Buchwert zu interpretieren, denn die ursprünglichen AK der Beteiligung können in der Zeit bis zur verdeckten Einlage einerseits durch Teilwertabschreibungen gemindert und andererseits durch früher getätigte offene oder verdeckte Einlagen erhöht worden sein. Eine Bezeichnung des Erhöhungsbetrags, zB als nachträgliche AK, erfolgt im Gesetz nicht (zum Begriff nachträgliche AK vgl. Anm. 206). Dies wäre uE auch verfehlt, da ein Anschaffungsvorgang bei einer verdeckten Einlage bezüglich der bisher existierenden Anteile nicht vorliegt und auch neue Anteile gerade nicht ausgegeben werden. Es wird also gar nichts angeschafft (sonst wäre auch ein Tausch gegeben, der nach Abs. 6 Satz 1 zu beurteilen wäre, s. Anm. 1711). Vermieden wird dadurch auch die vor allem handelsrechtl. geführte Diskussion um die Frage, ob die Werterhöhung einer Beteiligung durch eine verdeckte Einlage überhaupt bilanziell abbildbar ist (hierzu ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 162), indem zumindest für das StRecht eine eindeutige Bewertungsvorschrift für die Beteiligung an der empfangenden KapGes. vorliegt. Soweit handelsrechtl. eine andere Beurteilung geboten ist, liegt hierin eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1, 6).

Abgrenzung zu § 17: Für den Bereich des § 17 verwendet der BFH einen „normspezifischen Anschaffungskostenbegriff“ (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 31/98, BStBl. II 1999, 724), der insbes. darauf hinzielt, Verluste aus der Gewährung von Darlehen an die KapGes., deren Anteile der Stpfl. in seinem PV hält, wenigstens im Liquidations- bzw. Insolvenzfall stl. geltend machen zu können. Die entsprechende Rspr. ist aber auf diesen engen Sachverhalt begrenzt (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436). Die Besonderheiten des § 17 zeigen sich auch an den strechtl. Folgen der verdeckten Einlage von Anteilen an einer KapGes. in eine KapGes. Für die Rechtslage bis zu der gesetzlichen Regelung in § 17 Abs. 1 Satz 2 durch das StÄndG 1992 war diese nicht als Veräußerungsgeschäft zu beurteilen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 10/01, BStBl. II 2002, 463; v. 18.12.2001 – VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640), gleichwohl erhöhten

sich die AK der Beteiligung an der empfangenden KapGes. um den gemeinen Wert der eingelegten Beteiligung im Einlagezeitpunkt. Auch an dieser abweichenden Rechtsfolgenbestimmung zeigen sich die Unterschiede zwischen Abs. 6 Sätze 2 und 3 einerseits und § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 andererseits.

Tatsächliche Folge: Eine weitere Folge des Vorliegens einer verdeckten Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2, wenn auch keine Rechtsfolge, ist das Ausscheiden des übertragenen WG aus dem BV des Einlegenden. Dieses Ausscheiden erfolgt zum Buchwert. Die Rspr., wonach der verdeckten Einlage zwingend eine Entnahme aus dem BV vorausgeht (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512) kann im Bereich des Abs. 6 Satz 2 nicht gefolgt werden. In den vom BFH entschiedenen Fällen handelte es sich regelmäßig um Anteile an einer KapGes., die im PV gehalten wurden. Abs. 6 Satz 2 setzt allerdings voraus, dass die Anteile an der KapGes. im BV gehalten werden, sonst ist die Vorschrift nicht anwendbar (vgl. Anm. 1725).

Unterschiedsbetrag: Auch wenn das Ausscheiden des übertragenen WG zu dessen Buchwert erfolgt, führt Abs. 6 Satz 2 zwingend zu einer Erfolgswirksamkeit der verdeckten Einlage. Dies ergibt sich aus der Mechanik des BV-Vergleichs (§ 4 Abs. 1 Satz 1). Der Unterschiedsbetrag verändert sich um die Differenz zwischen dem Teilwert des übertragenen WG und dessen Buchwert bzw. dem Buchwert der hierauf verwendeten Mittel. Diese Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag kann sowohl Gewinn als auch Verlust sein. Das Entstehen eines Verlusts dürfte allerdings eher untypisch sein, denn der Teilwert des übertragenen WG würde dann unter dessen Buchwert liegen. In solch einem Fall dürfte zumindest bei WG, die am Schluss des vorangegangenen Wj. zum BV gehörten, eine Teilwertabschreibung zu diesem Stichtag geboten sein (Ausnahme: unerwarteter Wertverfall während des Wj., in dem die verdeckte Einlage durchgeführt wird).

Anwendbarkeit von § 6b?: Fraglich könnte sein, ob aus dem durch eine verdeckte Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 entstehenden positiven Unterschiedsbetrag bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Übertragung der hierdurch aufgedeckten stillen Reserven gem. § 6b Abs. 1 bzw. die Bildung einer den stl. Gewinn mindernden Rücklage gem. § 6b Abs. 3 zulässig ist. Voraussetzung hierfür wäre, dass die verdeckte Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 als Veräußerung iSv. § 6b Abs. 1 Satz 1 anzusehen ist. Die Veräußerung ist immer ein entgeltlicher Vorgang (§ 6b Anm. 30), während die Unentgeltlichkeit wesentliches Tatbestandsmerkmal der verdeckten Einlage ist (vgl. Anm. 1726). Der Begriff der Veräußerung iSv. § 6b beschreibt die Verschaffung zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an einem WG gegen Entgelt. Dies ist stRspr. (BFH v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145; v. 13.11.1991 – I R 58/90, BStBl. II 1992, 517; v. 7.7.1992 – VIII R 24/91, BFH/NV 1993, 461; v. 29.10.1996 – IV B 144/95, BFH/NV 1997, 558) und hM (WELBERS in LADEMANN, § 6b Rn. 49, [11/2011]; JACHMANN in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 6b Rn. 7; SCHLENKER in BLÜMICH, 127. Aufl. 2015, § 6b Rn. 46 f.). Bei der verdeckten Einlage gibt es gerade kein Entgelt, der Zwang zur Gewinnrealisierung kann dieses uE auch nicht ersetzen. Daher ist § 6b uE auf den Gewinn, der anlässlich der verdeckten Einlage eines WG in eine KapGes. entsteht, nicht anwendbar.

5. Ermittlung des Teilwerts

1729

Begriff des Teilwerts: Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG ansetzen würde;

dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (Abs. 1 Nr. 1 Satz 3). Diese allgemeine Definition gilt auch im Rahmen des Abs. 6 Satz 2. Zum Begriff des Teilwerts s. Anm. 420 ff.; zur Teilwertabschreibung s. Anm. 401; vgl. auch BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002, BStBl. I 2014, 1162.

Bewertung: Grundsätzlich ist der Teilwert des einzelnen WG aus dem gesamten Kaufpreis für das Unternehmen abzuleiten. In den seltensten Fällen wird jedoch der Gesamtkaufpreis des Unternehmens feststehen. Insofern ist im Regelfall der Teilwert durch Bewertung zu ermitteln. Auch hierzu kann auf die umfangreichen Ausführungen bei Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 (vgl. Anm. 420 ff.) sowie die dort zitierte umfangreiche Rspr. des BFH verwiesen werden. Besonderheiten ergeben sich für die Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 2 nicht.

Teilwertabschreibung: Nach Zubuchung des Teilwerts des eingelegten WG zu dem bisherigen Buchwert der Beteiligung an der KapGes. ist zu prüfen, ob der Teilwert der Beteiligung mindestens ihren neuen Buchwert erreicht. Dies kann aufgrund anderer Umstände, zB Verluste der KapGes., nicht der Fall sein. In dem Fall wäre eine Teilwertabschreibung dann vorzunehmen, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2). Die sog. Teilwertvermutung des BFH gilt im Fall der Erhöhung des Buchwerts um den Teilwert eines verdeckt eingelegten WG nicht (BFH v. 9.3.1977 – I R 203/74, BStBl. II 1977, 515). Dies ist jedoch keine Neuregelung, sondern entspricht der bisherigen Rspr. (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652).

1730–1734 Einstweilen frei.

IV. Zeitnahe verdeckte Einlage nach der Anschaffung (Abs. 6 Satz 3)

1735 1. Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a

Abs. 6 ist insgesamt eine Vorschrift zur Bewertung von WG in bestimmten Fällen. Abs. 6 Satz 2 regelt die Bewertung von Beteiligungen an KapGes. in Fällen der verdeckten Einlage. Grundsätzlich ist der stl. Bilanzansatz der Beteiligung um den Teilwert des im Wege der verdeckten Einlage auf die KapGes. übertragenen WG zu erhöhen. Abs. 6 Satz 3 ist eine Ausnahmeregel zu dem Grundsatz des Abs. 6 Satz 2, wobei der Inhalt dieser Ausnahmeregel unklar erscheint.

Verweis auf Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a: Tatbestandsmerkmal des Abs. 6 Satz 3 sind die Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a. Abs. 1 Nr. 5 bestimmt die Bewertung von Einlagen. Aus dem Gesamtzusammenhang und der Stellung im EStG in Kapitel II 3. Gewinn ergibt sich, dass hier Einlagen iSv. § 4 Abs. 1 gemeint sind, grds. also Änderungen der stl. Qualifikationen von WG bei demselben Stpfl. Allerdings gilt diese Vorschrift auch für Einlagen in KapGes. Der Bestandteil des Tatbestands „desselben Steuerpflichtigen“ hat in diesen Fällen keine Bedeutung (§ 8 Abs. 1 KStG, BFH v. 11.2.1998 – I R 89/97, BStBl. II 1998, 691).

Nach Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 sind Einlagen in drei Fällen höchstens mit den AHK anzusetzen. Der hier relevante Fall ist in Buchst. a geregelt. Danach greift die Begrenzung des Einlagewerts auf die (ursprünglichen) AHK, wenn das zugeführte WG innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Fraglich und im Schrifttum bislang

unterschiedlich dargestellt ist die Tragweite des Verweises aus Abs. 6 Satz 3 auf diese Vorschrift. Denkbar sind folgende Lösungen:

- Die in Abs. 6 Satz 3 gemeinten Fälle des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfassen alle im Wege der verdeckten Einlage übertragenen WG, die innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden sind (so KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 752; glA LANG in DPM, § 8 Abs. 3 KStG Rn. 25 f. (Teil B), 2015.
- Bei dem auf die KapGes. übertragenen WG muss es sich um ein solches handeln, das – zu irgendeinem Zeitpunkt – innerhalb von drei Jahren nach seiner Anschaffung oder Herstellung aus dem PV in das BV überführt worden ist (KORN, KÖSDI 2000, 12352).

Die zweitgenannte Meinung, nach der das WG, das Gegenstand der verdeckten Einlage in die KapGes. ist, zu irgendeinem Zeitpunkt in der Vergangenheit von der Vorschrift des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a erfasst worden sein muss, führt uE zu ungerechtfertigten Ergebnissen, denn danach würde ein WG, das sich beispielsweise seit 20 Jahren im BV befindet, aber ursprünglich innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung in das BV eingelegt worden ist, auch in den Anwendungsbereich von Abs. 6 Satz 3 fallen. In so einem Fall könnten uU erhebliche stille Reserven auf die KapGes. verlagert werden und, durch anschließenden Verkauf der Beteiligung im Rahmen des sog. Teileinkünfteverfahrens, realisiert werden. Mit einer Vermeidung von Übermaßbesteuerung, die durch Abs. 6 Satz 3 geschaffen werden sollte (BTDrucks. 14/23, 173), kann dies jedenfalls nicht gerechtfertigt werden. Angesichts der durch das StEntG 1999/2000/2002 an anderer Stelle eingeführten Missbrauchsvermeidungsvorschriften (vgl. zB Abs. 5 Sätze 5 und 6) lässt sich diese Auslegung kaum rechtfertigen. Sie wäre auch nicht praktikabel und würde zu erheblichem zusätzlichen Dokumentationsaufwand führen, denn der Stpfl. müsste jeweils nachweisen, dass die im Zweifel erheblich unter dem Teilwert liegenden ursprünglichen AHK angesetzt werden können. Die Auffassung ist uE daher ebenfalls abzulehnen (aA FÜGER/RIEGER, DStR 2003, 628).

Im Ergebnis ist uE daher der Auffassung von KULOSA (in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 752) und LANG (in DPM, § 8 Abs. 3 KStG Rn. 25 f. [4/2015]) zuzustimmen, nach der mit den Fällen des Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a alle diejenigen gemeint sind, bei denen das verdeckt in die KapGes. eingelegte WG innerhalb von drei Jahren vor dem Zeitpunkt der Einlage angeschafft oder hergestellt worden ist. Nur diese Auslegung verhindert sonst drohende Doppelbesteuerungen, da sie den Vorgang der verdeckten Einlage sowohl im BV des Einlegenden als auch bei der empfangenden KapGes. einheitlich bewertet. Bei der empfangenden KapGes. ist das WG gem. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a mit den ursprünglichen AHK zu bewerten und im BV des Einlegenden erhöht sich der Beteiligungsbuchwert um den gleichen Betrag. Im Übrigen entspricht die Vorschrift, so verstanden, am ehesten der sog. Teilwertvermutung des BFH (grundlegend zuletzt BFH v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294), nach der im Regelfall innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung die widerlegbare Vermutung besteht, dass der Teilwert eines WG seinen ursprünglichen AHK, ggf. vermindert um AfA nach der linearen Methode (BFH v. 30.11.1988 – II R 237/83, BStBl. II 1989, 183), entspricht, sofern keine Fehlmaßnahme vorliegt.

§ 6 Anm. 1736–1800 I. Abs. 7: AK/Abschr. bei GE nach § 4 Abs. 3

1736 **2. Rechtsfolge: Erhöhung der Anschaffungskosten um den Einlagewert**

Ist das WG, das Gegenstand der verdeckten Einlage in einer KapGes. ist, innerhalb von drei Jahren vor dem Zeitpunkt der verdeckten Einlage angeschafft oder hergestellt worden, erhöhen sich die AK der Beteiligung an der KapGes. nicht um den Teilwert des WG, sondern um dessen Einlagewert. Einlagewert ist der Wert, mit dem die KapGes. das empfangene WG zu bewerten hat. Dieser Wert ergibt sich aus Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a. Sofern Gegenstand der verdeckten Einlage ein abnutzbares WG ist, sind die in der Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und verdeckter Einlage aufgelaufenen AfA von den ursprünglichen AHK abzuziehen (zu Einzelheiten vgl. Anm. 885 ff.). Hierdurch kommt es zu einer korrespondierenden Bilanzierung bei der empfangenden KapGes. und dem einlegenden BV. Die Vorschrift ist zwingend anzuwenden, ein Wahlrecht besteht insoweit nicht.

1737 **V. Vorrang des Abs. 5 (Abs. 6 Satz 4)**

Abs. 5 ist gegenüber Abs. 6 vorrangig. Das bedeutet, dass unter den Voraussetzungen des Abs. 5 Buchwertfortführung gilt (s. Anm. 1706 und 1514).

1738–1799 Einstweilen frei.

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:
Anschaffungskosten und Abschreibungen bei
Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3**

Schrifttum: BÄUML, Kein anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei „§ 4 III Rechnern“ im Rahmen einer Gewinneinkunftsart, FR 2010, 924.

1800 Nr. 1 regelt die Anwendbarkeit der Buchwertfortführung (Abs. 3–6) auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 629) und ist Ausfluss des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit (s. § 4 Anm. 531).

Nach Nr. 2 gelten die Regelung zu anschaffungsnahen HK (Abs. 1 Nr. 1a) sowie die Regelungen zu Entnahmen und Einlagen und damit in Zusammenhang stehende Vorschriften (Abs. 1 Nr. 4 bis 7) auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (s. § 4 Anm. 584). Die gegenteilige Auffassung in der Literatur (vgl. BÄUML, FR 2010, 924) zur Nichtanwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 1a ist somit überholt.

Nach der Gesetzesbegründung (noch zum sog. JStG 2013 der Länder, BRDrucks. 139/19, 122) soll mit Nr. 2 nur die bestehende Verwaltungspraxis klarstellend gesetzlich geregelt werden. Die Zulässigkeit der Teilwertabschreibung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 war nicht Gegenstand des Änderungsgesetzes. Zum Meinungsstand vgl. § 4 Anm. 536.