

# Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder (Teil-) Mitunternehmeranteils

## Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung



Birgit Reindl, Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg, Stuttgart,  
Dr. Bertram Layer, Steuerberater, Hennerkes, Kirchgörl & Lorz

Die Übertragung eines Einzelunternehmens oder Personengesellschaftsanteils auf die nachfolgende Generation ist ein zentraler Schritt für die Regelung der Unternehmensnachfolge und für die Sicherung des Lebenswerks eines Unternehmers.

Das Steuerrecht spielt in diesem Zusammenhang eine wichtige Rolle. Das Schenkungssteuerrecht gewährt erhebliche Vergünstigungen bei der Übertragung von Unternehmensvermögen. Aber auch ertragsteuerlich ist ein steuerneutraler Übergang möglich. Das Einkommensteuerrecht enthält hierfür mit § 6 Abs. 3 EStG eine sehr grundlegende Rechtsnorm, die es ermöglicht, eine Unternehmensnachfolge ertragsteuerneutral auszugestalten. Allerdings enthält diese Rechtsnorm auch einige Restriktionen, die die Gestaltung der Unternehmensnachfolge erheblich beeinflussen. Gerade jüngst hat der Bundesfinanzhof in einem Urteil zu § 6 Abs. 3 EStG Stellung genommen und Gestaltungen als zulässig erachtet, die die Unternehmensnachfolge erheblich erleichtern können. Vor diesem Hintergrund vermittelt der nachfolgende Beitrag einen grundlegenden Überblick über die ertragsteuerlichen Aspekte einer unentgeltlichen Übertragung eines Einzelunternehmens bzw. eines Anteils an einer Personengesellschaft und nimmt zu aktuellen Urteilen des Bundesfinanzhofs Stellung.

### I. Einordnung von § 6 Abs. 3 EStG in die Vorschriften zur Umstrukturierung

In der Ausgabe 3/2012 dieser Zeitschrift wurden Praxisprobleme des neuen Umwandlungssteuererlasses aus der Sicht von Familienunternehmen vorgestellt.<sup>1</sup>

Diesen Ausführungen vorangestellt wurde die folgende Übersicht über die steuerliche Behandlung von Strukturveränderungen/Umwandlungen bei Personengesellschaften:

Die Übersicht zeigt die Anwendungsbereiche der in diesem Artikel behandelten Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG, insbesondere auch in Abgrenzung zu § 6 Abs. 5 EStG betreffend die steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens und zum Anwendungsbereich des § 24 UmwStG.

### II. Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG

#### 1. Grundkonzeption des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 3 EStG

Nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts soll im Falle der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge zum Erhalt der Betriebe eine Aufdeckung der im Unternehmen angewachsenen stillen Reserven vermieden werden. Durch das Gebot der Buchwertfortführung soll die Chance

#### INHALT

- I. Einordnung von § 6 Abs. 3 EStG in die Vorschriften zur Umstrukturierung
- II. Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG
  1. Grundkonzeption des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 3 EStG
  2. Übertragung eines Einzelunternehmens oder eines

Anteils an einer Personengesellschaft

3. Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen oder Übertragung eines Teilanteils an einer Personengesellschaft

#### III. Sperrfristregelungen nach § 6 Abs. 3 EStG

#### IV. Zeitgleiche Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen

1. Problemstellung
2. BFH-Urteil vom 02.08.2012
3. Reaktion der Verwaltung

#### V. „Überquotale“ Übertragungen von Sonderbetriebsvermögen

1. Gesetzliche Regelung zur „unterquotalen“ Übertragung
2. BFH-Urteil vom 02.08.2012
3. Bisherige Verwaltungsauffassung und mögliche Reaktionen

#### VI. Ausblick auch im Hinblick auf weitere Entscheidungen des BFH

#### Keywords

Buchwertfortführung;  
Mitunternehmeranteil; Nachfolge

<sup>1</sup> Alber/Layer, FuS 2012, 98 ff.

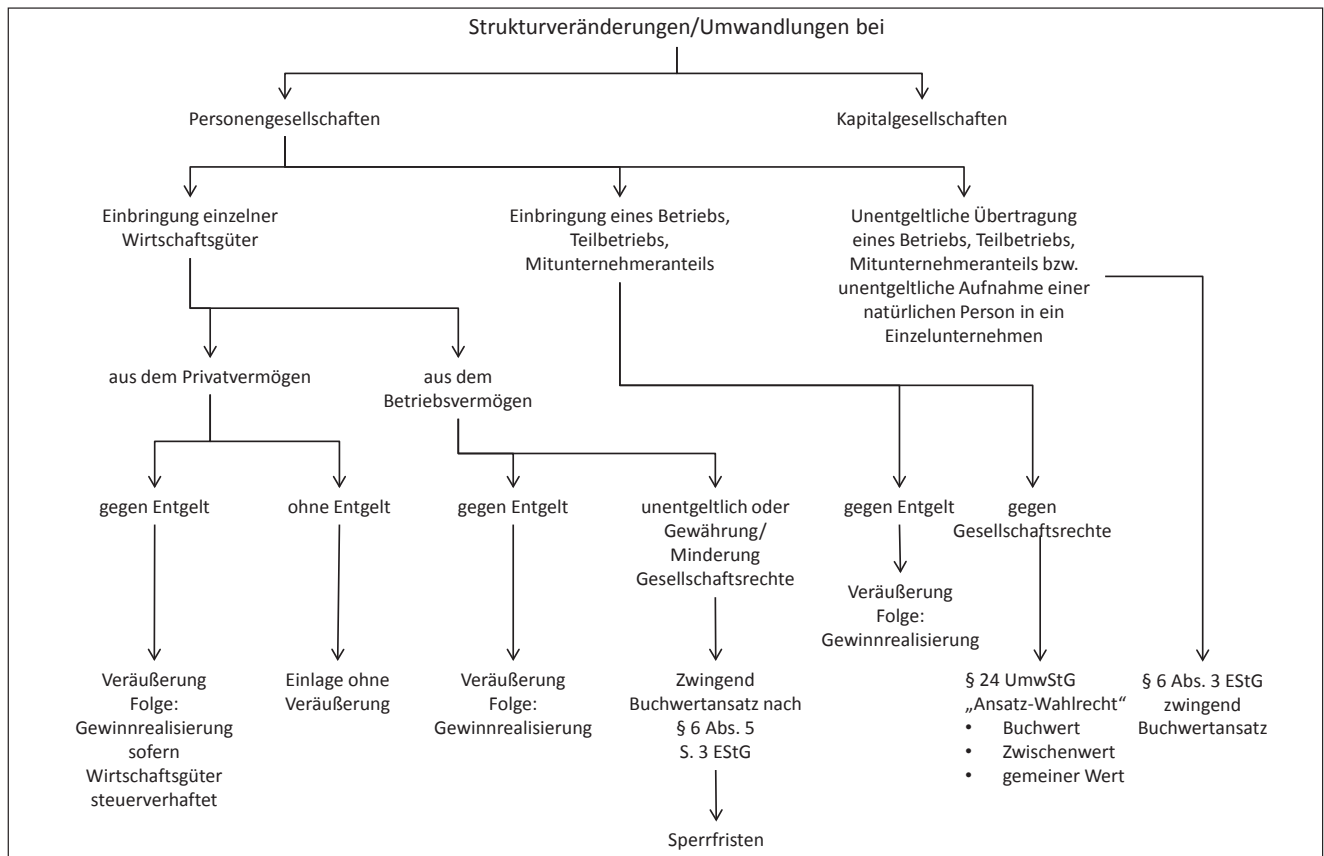


Abb. 1: Übersicht über die steuerliche Behandlung von Strukturveränderungen bei Personengesellschaften

auf einen Erhalt des Unternehmens gegeben werden.

Der Regelungsinhalt des § 6 Abs. 3 EStG wird zunächst durch folgendes Beispiel erläutert:

**Beispiel 1**

Das Elternteil E ist Inhaber eines Einzelunternehmens. Er möchte dieses Einzelunternehmen ohne Gegenleistung (unentgeltlich) auf sein Kind K übertragen.

Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG setzt dem Grunde nach eine sogenannte betriebliche Einheit voraus, also einen Betrieb, Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil. Hiervon ist auszugehen, wenn sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen dieser Einheit (Sachgesamtheit; im Beispielsfall das Einzelunternehmen) vom Übergeber an den Übernehmer übertragen werden, um so den Fortbestand des Unternehmens sicherzustellen. Dieser Vorgabe liegt die Motivation des Gesetzgebers zugrunde, die unent-

geltliche Übergabe eines vollständigen Betriebs zu ermöglichen, ohne die Realisierung der darin enthaltenen stillen Reserven auszulösen. Denn die hieraus entstehende Ertragsteuerbelastung wäre aus versteuertem Einkommen bzw. Vermögen zu finanzieren. Im Vordergrund steht also der Erhalt des Betriebs ohne zusätzliche Steuerbelastung. Die Vorschrift lässt in diesem Zusammenhang etwa auch die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in den vorhandenen und vollständigen Betrieb zu, um so auch eine vorweggenommene Erbfolge anzubahnen bzw. stufenweise zu ermöglichen. Selbst der Zurückbehalt einer wesentlichen Betriebsgrundlage beim Vermögensübergeber führt nicht von vornherein in jedem Fall zum Wegfall der Buchwertfortführung. Allerdings haben sämtliche Einzelregelungen und Feinheiten der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG eines gemeinsam: Der Betrieb als solches bleibt als Einheit erhalten und damit existent.

Dabei sind einige Begrifflichkeiten erläuterungsbedürftig. Im Zusammenhang mit der Übertragung von Personengesellschaftsanteilen spricht das Gesetz von Mitunternehmeranteilen. Dieser im Einkommensteuerrecht verankerte Begriff umfasst aber nicht nur den Anteil an der Personengesellschaft, z.B. den Kommanditanteil an einer GmbH & Co. KG, sondern auch das im Alleineigentum eines Gesellschafters befindliche (funktional wesentliche) Sonderbetriebsvermögen. Dieses Vermögen ist dadurch gekennzeichnet, dass es zwar dem Gesellschafter gehört, aber der Personengesellschaft oder zumindest der Stärkung seines Anteils dient und daher auch dem steuerlichen Betriebsvermögen zugerechnet wird. Wenn daher vorstehend von dem Erhalt des Betriebes als Einheit gesprochen wird, dann zählt im Falle eines Mitunternehmeranteils auch das vom Mitunternehmer gehaltene (funktional wesentliche) Sonderbetriebsvermögen zu diesem Kernbestandteil des Betriebs.

Nachfolgend werden zunächst die in § 6 Abs. 3 EStG vorgesehenen Möglichkeiten, Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile unter Wahrung des Betriebs als solches zu Buchwerten zu übergeben anhand des vorstehenden Beispiels und weiterer Fallvarianten veranschaulicht.

## 2. Übertragung eines Einzelunternehmens oder eines Anteils an einer Personengesellschaft

Die unentgeltliche Betriebsübergabe im Ganzen ist in § 6 Abs. 3 Satz 1 1. HS EStG geregelt.

Auf Basis dieser gesetzlichen Regelung kann in dem vorstehenden Beispiel E sein Einzelunternehmen auf K ertragsteuerneutral übertragen.

Geregelt ist in § 6 Abs. 3 Satz 1 1. HS EStG aber auch der Fall, dass der Anteil an einer betrieblichen Personengesellschaft (Mitunternehmeranteil) unentgeltlich übertragen werden soll. Folgendes Beispiel soll den Anwendungsfall verdeutlichen:

### Beispiel 2

Das Elternteil E überträgt seinen Kommanditanteil an der E-GmbH & Co. KG unentgeltlich auf sein Kind K.

Auch in diesem Fall kann E den Kommanditanteil ertragsteuerneutral auf K übertragen.

Aus der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG folgt, dass E infolge der Vermögensübertragung keine stillen Reserven zu realisieren hat; K hat die Buchwerte des E zwingend fortzuführen (§ 6 Abs. 3 Satz 3 EStG).

## 3. Aufnahme eines Gesellschafters in ein bestehendes Einzelunternehmen oder Übertragung eines Teils an einer Personengesellschaft

§ 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG regelt zum einen den Fall, dass eine natürliche Person in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen wird.

### Beispiel 3

Elternteil E nimmt sein Kind K unentgeltlich in sein bisheriges Einzelunternehmen auf und beide gründen eine Kommanditgesellschaft. E und K sind anschließend je hälftig an der entstandenen Personengesellschaft beteiligt.

Wenngleich das bisherige Einzelunternehmen nunmehr als Personengesellschaft fortgeführt wird, bleibt der Betrieb als solcher erhalten, sodass auch insoweit die Buchwertfortführung greift.

Ferner wird von § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG der Fall erfasst, dass bei einer bestehenden Personengesellschaft ein Teil eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person übertragen wird.

### Beispiel 4

Elternteil E überträgt seinem Kind K unentgeltlich die Hälfte seines bisherigen Kommanditanteils an der bestehenden Familienkommanditgesellschaft.

## III. Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 3 EStG

Sowohl im Falle der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen als auch im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Teils an einer Personengesellschaft können einzelne Wirtschaftsgüter vom bisherigen Betriebsinhaber bzw. bisherigen Gesellschafter ganz oder teilweise zurückbehalten werden. Dies weicht ab von der absoluten Grundaussage des § 6 Abs. 3 Satz 1 1. HS EStG. Aber auch in dieser Fallkonstellation bleibt das betriebliche Engagement des Betriebsinhabers bzw. des Gesellschafters erhalten, wenngleich keine vollständige Übergabe der betrieblichen Einheit an den Übernehmer im Ganzen erfolgt. Die im Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven bleiben aber steuerverstrickt. Folgendes Beispiel kann diese Fallgestaltung verdeutlichen:

### Beispiel 5

Wie Beispiel 4, aber E behält sich das Alleineigentum an einem funktional wesentlichen Betriebsgrundstück zurück, das er weiterhin der Personengesellschaft zur Nutzung überlässt.

Es handelt sich um einen Anwendungsfall des § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS 2. Alt und Satz 2 EStG. Der Zurückbehalt einer wesentlichen Betriebsgrundlage in Gestalt des Betriebsgrundstücks führt nicht zur Versagung der Buchwertfortführung. Das heißt: E und K führen die bisherigen Buchwerte zwingend fort. Allerdings sieht § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG für diesen Fall eine fünfjährige Sperr- bzw. Haltefrist vor. K darf seinen übernommenen Teil-Mitunternehmeranteil die folgenden fünf Jahre weder aufgeben noch veräußern, um die ursprüngliche Buchwertfortführung nicht zu gefährden.

Die Regelung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG zeigt, dass dem Grunde nach trotz des zulässigen Zurückbehalts einer wesentlichen Betriebsgrundlage ein Trennen bzw. Zerlegen der ursprünglichen betrieblichen Einheit verhindert werden soll. Denn durch eine „zeitnahe“ Veräußerung des im Wege der Schenkung erhaltenen Personengesellschaftsanteils wäre dem Grunde nach ein steuerbegünstigter Veräußerungsvorgang nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei K anzunehmen, wenngleich die stillen Reserven des nicht mitübertragenen Teils einer wesentlichen Betriebsgrundlage nicht aufgedeckt worden wären. Ohne eine Nachversteuerungsfrist könnten dann steuerliche Vorteile durch Schenkung und anschließendem Verkauf erzielt werden, die ohne die vorangegangene Schenkung nicht eingreifen würden. Tritt der schädliche Verkauf dennoch ein, hat E daher die stillen Reserven in dem übertragenen Personengesellschaftsanteil aufzudecken und einen nicht begünstigten Veräußerungsgewinn zu versteuern.

## IV. Zeitgleiche Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen

### 1. Problemstellung

Wird im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Übertragung eines Personengesellschaftsanteils funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen entnommen oder nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, kann nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung der Personengesellschaftsanteil nicht nach § 6 Abs. 3 EStG ertragsteuerneutral zum Buchwert übertragen werden. Denn für die Anwendung des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 3 EStG fehlt es nach Auslagerung eines funktional wesentlichen Wirtschaftsguts am Begriff der gesamten betrieblichen Einheit. Die Überführung bzw. Übertragung des Wirtschaftsguts nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 EStG kann unter den in dieser Vorschrift genannten weiteren Voraussetzungen zum Buchwert erfolgen. Der „übrige“ Gesellschaftsanteil stellt dann nicht mehr die betriebliche Einheit dar, die gemäß § 6 Abs. 3 EStG vorausgesetzt wird. Die in diesem Gesellschaftsanteil enthaltenen stillen Reserven sind nach der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung aufzudecken.<sup>2</sup> Anknüpfend an die vorstehenden Beispiele 2 und 5 konnte folgender in der Nachfolgepraxis sehr oft vorkommender Fall somit bislang nicht ertragsteuerneutral gestaltet werden:

#### Beispiel 6

Das Elternteil E überträgt seinen Kommanditanteil an der E-GmbH & Co. KG unentgeltlich auf sein Kind K. E ist darüberhinaus Alleineigentümer eines funktional für den Betrieb der Personengesellschaft wesentlichen Grundstücks, das er bisher der Personengesellschaft zur Nutzung überlässt. Das

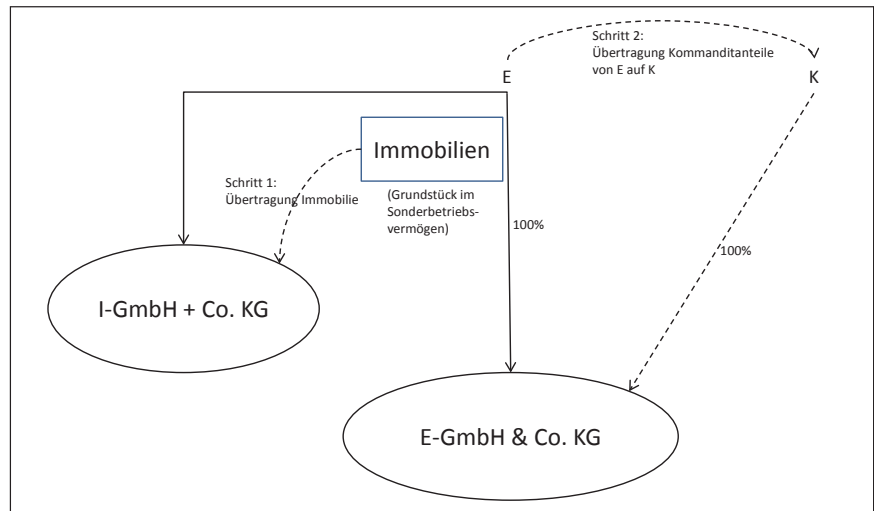


Abb. 2: Übertragung eines Kommanditanteils und vorgelagerte Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen

Grundstück stellt steuerlich sog. Sonderbetriebsvermögen dar. Um im Zuge der Übertragung des Kommanditanteils von E auf K die Entnahme des Grundstücks in das Privatvermögen zu vermeiden, was mit der ertragsteuerpflichtigen Aufdeckung erheblicher stiller Reserven verbunden wäre, überträgt E das Grundstück im Vorfeld der Übertragung des Kommanditanteils an K auf eine eigens hierfür gegründete Immobilien (I) GmbH & Co. KG. Die Übertragung wird dabei unter Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG ertragsteuerneutral (zum Buchwert) durchgeführt. In Abbildung 2 ist dieser Fall abgebildet.

Unter Verweis auf vorstehende Ausführungen wäre die Übertragung des Kommanditanteils von E an K nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung nicht zu Buchwerten möglich und die stillen Reserven in dem Kommanditanteil aufzudecken.

Einen sehr ähnlich gelagerten Fall hatte der Bundesfinanzhof in einem Urteil vom 02.08.2012 zu entscheiden. Abweichend von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass im vorgenannten Fall § 6 Abs. 3 EStG Anwendung findet und damit eine erfolgsneutrale Anteilsübertragung von E an K möglich ist. Wegen der praktischen Bedeutung für die Rege-

lungspraxis der Unternehmensnachfolge wird diese Rechtsprechung des BFH nachfolgend dargestellt und die Kernaussagen dieses Urteils für die hier dargestellte Problematik der zeitgleichen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen herausgearbeitet.<sup>3</sup>

### 2. BFH-Urteil vom 02.08.2012

#### a) Der Fall

In dem Urteilsachverhalt übertrug der ursprünglich vermögensmäßig allein beteiligte Kommanditist einer Kommanditgesellschaft, deren Gegenstand der Betrieb eines Speditions- und Transportunternehmens war, zunächst am 01.10.2002 seinen Kommanditanteil an der KG sowie die Beteiligung an der Komplementär-GmbH unentgeltlich auf seine Tochter. Nach Maßgabe eines Treuhandvertrags hielt die Tochter aber 20 % des Kommanditkapitals treuhänderisch für ihren Vater, der das der KG zur Nutzung überlassene Grundstück – bebaut mit einer Tankstelle und einem Verwaltungsgebäude – zurückbehielt. Das zurückbehaltene Grundstück übertrug der Vater am 19.12.2002 zum Buchwert auf eine von ihm am 27.09.2002 neu gegründete, gewerblich geprägte I-KG, die den Pachtvertrag fortsetzte. Alleinig Kommanditist der I-KG ist der Vater. Zeitgleich wurde das Treuhandver-

<sup>2</sup> Vgl. Rz. 7 und 8 des BMF-Schreibens v. 03.03.2005, BStBl. Teil I 2005, S. 458

<sup>3</sup> Siehe zu diesem Urteil auch die Kommentierung von Seemann, FuS 2013, S. 39 f. sowie Veas, DStR 2013, S. 743 f.

hältnis bezüglich des Kommanditanteils von 20 % beendet, sodass die verbliebene Beteiligung am Kommanditkapital unentgeltlich auf die Tochter übergang

### b) Die Entscheidung

Der BFH hat in dem vorgenannten Urteil vom 02.08.2012 entschieden, es komme nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven in einem unentgeltlich übertragenen Personengesellschaftsanteil, selbst wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens vorher bzw. zeitgleich zum Buchwert nach der hierfür einschlägigen Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG übertragen worden ist.

Der Urteilsfall macht das Zusammenspiel der Rechtsnormen, die für die Regelung einer Unternehmensnachfolge im Bereich der Personengesellschaften einschlägig sind, deutlich. Bei der ersten Anteilsübertragung im Jahre 2002 erfolgte die unentgeltliche Übertragung des 80 %igen Anteils an der Kommanditgesellschaft unter Zurückbehaltung des Grundstücks. Für diesen Vorgang ist gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 in Verbindung mit § 6 Abs. 3 Satz 1 HS 2 Alt. 2 EStG die Buchwertfortführung vorgeschrieben. Die überquotale Übertragung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH fällt aus Sicht des BFH ebenfalls unter den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG.<sup>4</sup> Auch für die im zweiten Schritt erfolgte unentgeltliche Übertragung der verbliebenen Kommanditbeteiligung von 20 % ist nach § 6 Abs. 3 Satz 1 HS 1 EStG der Buchwert fortzuführen. Dem stehe nach Auffassung des BFH die taggleiche Übertragung des Grundstücks in die gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht entgegen, weil diese nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ebenfalls zwingend zum Buchwert vorzunehmen ist. Nach Rechtsauffassung des BFH stehen beide Normen – § 6 Abs. 3 und 5 EStG – gleichberechtigt nebeneinander. Für eine vorrangige Anwendbarkeit

des § 6 Abs. 5 EStG – wie sie von der Finanzverwaltung angenommen werde – fehlt nach Auffassung des IV. Senats des BFH die Rechtsgrundlage.

### 3. Reaktion der Verwaltung

Für die Beratungspraxis stellt sich nun die Frage, ob die Finanzverwaltung ihre zuvor dargestellte Rechtsauffassung im Anwendungsbereich der § 6 Abs. 3 und 5 EStG aufgeben wird und der neuen Rechtsprechungslinie des BFH im vorgenannten Urteil folgen wird.<sup>5</sup>

In diesem Zusammenhang spielt die bisher von der Finanzverwaltung in vorstehenden Fallkonstellationen angewendete Gesamtplanrechtsprechung eine entscheidende Rolle.

Nach dieser Rechtsprechung wird ein einheitlicher, auf einem Gesamtplan beruhender Vorgang angenommen, wenn im Vorfeld einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang Übertragungen von einzelnen wesentlichen Wirtschaftsgütern (z.B. von einer Immobilie) in ein anderes Betriebsvermögen zum Buchwert durchgeführt werden. Die Folge daraus ist, dass die Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nicht steuerbegünstigt erfolgen kann (kein ermäßigter Steuersatz nach §§ 16, 34 EStG), da nicht alle stillen Reserven aus den wesentlichen Wirtschaftsgütern aufgedeckt werden.<sup>6</sup>

Die Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung sind nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung jedenfalls in den Fällen einschlägig, in denen in einem ersten Schritt ein wesentliches Wirtschaftsgut zulässig nach § 6 Abs. 5 EStG unter Fortführung der Buchwerte auf ein anderes Betriebsvermögen ausgelagert wird und anschließend eine Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes oder des nach dieser Übertragung verbleibenden Anteils an einer Personengesellschaft

nach § 16 EStG stattfinden soll. Zu entscheiden sind damit noch die Fälle der zeitnahen Auslagerung eines wesentlichen Wirtschaftsguts unter Fortführung der Buchwerte nach § 6 Abs. 5 EStG und die anschließende Einbringung des „übrigen“ Betriebs nach den §§ 20 bzw. 24 UmwStG oder die Übertragung des verbleibenden Betriebs bzw. Personengesellschaftsanteils nach § 6 Abs. 3 EStG. Der BFH hat sich nicht nur in der hier diskutierten Entscheidung vom 02.08.2012, sondern auch in weiteren Entscheidungen zuvor möglicherweise von der Gesamtplanrechtsprechung verabschiedet.<sup>7</sup> Ob und wann es zu einer solchen Anpassung der Auffassung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung des BFH kommt, ist derzeit noch offen.

## V. „Überquotale“ Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

### 1. Gesetzliche Regelung zur „unterquotalen“ Übertragung

Bezugnehmend auf die oben dargestellten Beispiele 4 und 5 lässt die gesetzliche Regelung bei der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auch eine „unterquotale“ Übertragung von Sonderbetriebsvermögen zu. Das heißt, der Übergeber kann Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens ganz oder teilweise zurückbehalten. Für den Fall einer Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils unter Mitgabe von „zu wenig“ Sonderbetriebsvermögen sieht § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG für den Übernehmer eine Halte- bzw. Sperrfrist von fünf Jahren vor. In dieser Zeit darf er den (nicht vollständig) erhaltenen Mitunternehmeranteil weder aufgeben noch veräußern. Sollte dies dennoch der Fall sein, entfällt

<sup>7</sup> Vgl. Wälzholz, DB 2013, S. 22 ff., 205 mit Verweis auf Brandenburg, DB 2013, S. 17 ff., wonach der Gesamtplan insoweit „tot“ sei; ferner BFH-Urteil v. 09.11.2011 – X R 60/09 – BStBl II 2012, S. 638 betreffend Veräußerung von Betriebsvermögen an die Ehefrau im Vorfeld einer Einbringung des Einzelunternehmens zu Buchwerten in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG.

<sup>5</sup> Kritisch hierzu Veas, DStR 2013, S. 743 ff.

<sup>6</sup> Grundlegend hierfür BFH-Urteil v. 6.09.2000, IV R 18/99, BStBl Teil II 2001, S. 229 ff.; siehe zur Erläuterung der Rechtsprechung auch Schulze zur Wiesche, DStR 2012, S. 1420 ff.

<sup>4</sup> Siehe zu Problematik der „überquotalen“ Übertragung von Sonderbetriebsvermögen die nachfolgenden Ausführungen unter V.

rückwirkend auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Vermögensübergabe der Buchwertansatz für den Übergeber betreffend des (nicht vollständig) übertragenen Teil-Mitunternehmeranteils. Die stillen Reserven sind insoweit aufzulösen und als laufender Gewinn dem Übergeber zuzurechnen. Denn der Verkauf eines Teil-Mitunternehmeranteils führt nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG ebenfalls zu laufendem Gewinn.

### Beispiel 7

Elternteil E hält einen 50 %igen Mitunternehmeranteil an der AB-KG. Das im Alleineigentum des E gehalten Grundstück wird der AB-KG zur betrieblichen Nutzung überlassen und stellt steuerlich Sonderbetriebsvermögen dar. E überträgt lediglich 30% seines Gesellschaftsanteils und behält sein gesamtes Grundstück in seinem Sonderbetriebsvermögen zurück.

E hat hinsichtlich des übertragenen 30 %igen Gesellschaftsanteils keine stillen Reserven aufzudecken. K hat insoweit die Buchwerte fortzuführen. Allerdings löst dieser Fall die fünfjährige Haltefrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG aus.

Eine gesetzliche Regelung zur „überquotalen“ Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sieht § 6 Abs. 3 EStG nicht vor. Zu diesem Fall hat der BFH nun ebenfalls in seinem vorgenannten Urteil vom 02.08.2012 Stellung genommen.

## 2. BFH-Urteil vom 02.08.2012

Der IV. Senat hat in seinem Urteil vom 02.08.2012 entschieden, dass die „überquotale“ (Mit-)Übertragung von Sonderbetriebsvermögen insgesamt allein nach § 6 Abs. 3 EStG zu beurteilen sei. Bei einer „überquotalen“ (Mit-)Übertragung von Sonderbetriebsvermögen bedarf es nach Ansicht des IV. Senats nicht der Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG mit der Folge der einzuhaltenden Halte- bzw. Sperrfrist. Vielmehr gelange § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG unmittelbar zur Anwendung.

## 3. Bisherige Verwaltungsauffassung und mögliche Reaktionen

Nach der Verwaltungsauffassung führt die „überquotale“ (Mit-)Übertragung von Sonderbetriebsvermögen hingegen zur zeitgleichen Anwendung von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG und von § 6 Abs. 5 EStG.<sup>8</sup> Soweit das Sonderbetriebsvermögen quotengleich zum übertragenen Teilanteil am Gesamthandsvermögen übergeben wird, ist auch nach der Verwaltungsauffassung der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG eröffnet. Die Übertragung des „überquotalen“ Anteils des Sonderbetriebsvermögens ist hingegen nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 EStG zu beurteilen.

### Beispiel 8

Elternteil E hält einen 50 %igen Mitunternehmeranteil am Gesamthandsvermögen der AB-KG. Das in seinem Sonderbetriebsvermögen erfasste Grundstück wird der AB-KG zur betrieblichen Nutzung überlassen. E überträgt 30 % seines Gesellschaftsanteils und das gesamte Grundstück in seinem Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich auf sein Kind K.

E hat hinsichtlich des 30 %igen Gesellschaftsanteils keine stillen Reserven aufzudecken. Das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG umfasst auch das quotengleiche Sonderbetriebsvermögen (30/50 bzw. 60 % vom Grundstück). Die übersteigenden 40 % des Grundstücks unterliegen nach der dargestellten Auffassung der Finanzverwaltung der Übertragung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG. Folge hieraus ist, dass für diesen Grundstücksanteil eigenständige steuerliche Behaltensfristen nach § 6 Abs. 5 S. 4 ff. EStG zu beachten sind, deren Verletzung zu einer nachträglichen Versagung der Buchwertübertragung führen.

Es stellt sich somit auch bei dieser Fallvariante die Frage, ob und wie die

<sup>8</sup> Vgl. Rz. 16 des BMF-Schreibens v. 03.03.2005, BStBl. Teil I 2005, S. 458.

Finanzverwaltung auf die dargelegte unterschiedliche Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofs reagieren wird.

## VI. Ausblick auch im Hinblick auf weitere Entscheidungen des BFH

Vorstehende Ausführungen zeigen, dass im Bereich der für die Unternehmensnachfolge sehr wichtigen Rechtsnormen der § 6 Abs. 3 und 5 EStG derzeit einiges im Umbruch ist.

Ob und wann es zu einer Anpassung der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung an die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in den vorgenannten Fallgestaltungen kommt, ist derzeit noch offen.

Im Auge zu behalten bleibt auch ein weiterer Umbruch in der zu § 6 Abs. 5 EStG vertretenen Rechtsauffassung. So hat der BFH mit Urteil vom 19.09.2012<sup>9</sup> entschieden, dass die teilentgeltliche Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft nicht zur Realisierung eines Gewinns führt, wenn das Entgelt den Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht übersteigt. Auch dieses Urteil weicht von bisher zur Anwendung gekommenen Grundsätzen ab. Allerdings bleibt hier der Ausgang weiterer vor dem BFH anhängiger Verfahren abzuwarten.<sup>10</sup>

Im Interesse der Beratungspraxis und der Finanzverwaltung bleibt zu hoffen, dass baldmöglichst Klarheit besteht, ob die von der Rechtsprechung vertretene Auffassung zu § 6 Abs. 3 und 5 EStG allgemeine Gültigkeit erlangen kann.

<sup>9</sup> Vgl. BFH-Urteil v. 19.09.2012 – IV R 11/12, DStR 2012, S. 2051.

<sup>10</sup> Verwiesen sei in diesem Zusammenhang auf folgende Verfahren: Übertragung eines Grundstücks zwischen beteiligungsidentlichen Schwestergesellschaften: – Vorinstanz: FG Niedersachsen, Az. 1 K 271/10 – Revision beim BFH anhängig unter Az. IV R 28/12; ferner zu dieser Problemstellung auch: – Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Az. 13 K 1988/09 – Revision beim BFH: Az. I R 80/12; Anwendung der Trennungstheorie bei einem Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG betreffend die Einkommensteuer des Mitunternehmers: – Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Az. 14 K 2982/10 – Revision beim BFH: Az. X R 28/12.