HAAS SEMINARE

Umwand-lungssteuer-recht

2026

WISSEN AUFFRISCHEN
Teil 1/3
Referent: Tino Srebne, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt

September 2026

Inhaltsverzeichnis

I. Umstrukturierungen nach dem EStG (außerhalb des UmwStG) 4

1. Abgrenzung der Mitunternehmerschaften von den vermögensverwaltenden Personengesellschaften 4
1.1 Einkünfte 4
1.2 Abgrenzung fiktiver Gewerbebetrieb durch Abfärbetheorie oder gewerbliche Prägung 4
1.3 Weitere Rechtsfolgen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften 5
1.4 Zebragesellschaften 5
1.5 Handelsbilanz versus Überschusseinkünfte 5
1.6 Fallbeispiele 7
1.6.1 Verkauf Kommanditanteil 7
1.6.2 Fallbeispiel ungleiche Brüder 9
1.6.3 Fallbeispiel Verkauf von Betriebsvermögen des Gesellschafters an Zebragesellschaft 15
1.6.4 Fallbeispiele Bilanzierungskonkurrenzen 19
2. Einbringung aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft 23
2.1 BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl 2011 I S. 713 und vom 26.07.2016, BStBl 2016 I S. 684 23
2.1.1 Einleitung 23
2.1.2 Steuerliche Relevanz 23
2.1.3 Abgrenzung vollentgeltlicher und unentgeltlicher Übertragungen 24
2.1.4 Abgrenzung vollentgeltlicher und teilentgeltlicher Übertragungen in Mischfällen 26
3. Beispiele 27
4. Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG 38
4.1 Abgrenzung Überführung und Übertragung 38
4.2 Überführung von Wirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG 38
4.3 Übertragungen 41
4.3.1 Übertragungswege 41
4.3.2 Übertragungsarten 42
4.4 Rechtsfolge 42
4.5 Vermeidung von Missbräuchen durch die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 45
4.6 Keine Sperrfristverletzung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG 46
4.7 Schuldübernahmen und Trennungstheorie bei § 6 Abs. 5 EStG 49
5. Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften 59

6. Einschränkungen bei der Beteiligung von Kapitalgesellschaften, § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG ... 65
7. Unentgeltliche Übertragungen steuerfunktionaler Einheiten nach § 6 Abs. 3 EStG ... 68
7.1 Einführung ... 68
7.2 Persönlicher Anwendungsbereich ... 68
Bei einer unentgeltlichen Übertragung von einer oder auf eine Kapitalgesellschaft gehen jedoch die Regelungen zur vGA oder der verdeckten Einlage vor, vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O., Rz. 2.7.3
Varianten der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG 68
7.4 Definition der unentgeltlichen Übertragung ... 69
7.5 Sachlicher Anwendungsbereich bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen ... 71
7.5.1 Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils ... 71
7.5.2 Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils ... 78
7.5.2.1 Disquotale Übertragung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen ... 81
7.6 Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen ... 83
7.7 Unentgeltliche Übertragung (Schenkung) eines Einzelunternehmens mit negativem Kapitalkonto, § 6 Abs. 3 EStG, FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2010, 13 K 4281/07 F, EFG 2010 S. 803 ... 91
8. Realteilung von Mitunternehmerschaften, § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG ... 93
8.1 Definition der Realteilung (Echte und unechte Realteilung) ... 93
8.2 Gegenstand der Realteilung ... 103
8.3 Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer ... 103
8.3.1 Umfang des Betriebsvermögens ... 103
8.3.2 Betriebsverpachtung im Ganzen ... 104
8.4 Sicherstellung der Versteuerung der stillen Reserven ... 104
8.5 Realteilung und Spitzen- oder Wertausgleich ... 104
8.6 Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens ... 105
8.7 Sperrfrist ... 106
8.8 Folgen bei Veräußerung oder Entnahme während der Sperrfrist ... 106
8.9 Körperschaftsteuerklauseln, § 16 Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG ... 108
8.10 Realteilung auf Personengesellschaften, BFH-Urteil vom 16.12.2015, IV R 8/12, DStR 2016 S. 385 ... 110
8.11 Übergang zum Bestandsvergleich bei Realteilung einer Mitunternehmerschaft ... 112

I. Umstrukturierungen nach dem EStG (außerhalb des UmwStG)

1. Abgrenzung der Mitunternehmerschaften von den vermögensverwaltenden Personengesellschaften

1.1 Einkünfte

Werden durch eine Personengesellschaft keine Gewinneinkünfte (§§ 13, 15, 18 EStG) sondern lediglich und ausschließlich:

- Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG oder
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG

erzielt, handelt es sich um sog. vermögensverwaltende Personengesellschaften. Diese können in der Rechtform der

- GbR (ebenso eGbR),
- OHG, § 125 Abs. 2 HGB,
- KG, § 161 Abs. 2 i. V. m. § 125 Abs. 2 HGB,

auftreten.

Daneben werden reine Bruchteilsgemeinschaften nach den Grundsätzen vermögensverwaltender Personengesellschaften behandelt.



Praktikerhinweis

Bevor man Umstrukturierungen bei Personengesellschaften vornimmt, müssen diese zutreffend steuerlich eingeordnet werden!

Abzugrenzen sind insbesondere

- Mitunternehmerschaften mit Gewinneinkünften von den
- (steuerlich) rein vermögensverwaltenden Personengesellschaften!

1.2 Abgrenzung fiktiver Gewerbebetrieb durch Abfärbetheorie oder gewerbliche Prägung

In Abgrenzung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb ist bei Personengesellschaften, die neben einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auch einen Gewerbebetrieb unterhalten, die sog. Abfärbetheorie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu beachten, wonach dann insgesamt (fiktiv) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegeben sind.

Daneben unterhalten auch solche rein vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaften (insbesondere bei der GmbH & Co. KG), einen fiktiven Gewerbebetrieb, wenn sie gewerblich geprägt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sind.

Es handelt sich in diesen Fällen nicht um vermögensverwaltende Personengesellschaften, sondern um gewerbliche Mitunternehmerschaften.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

1.3 Weitere Rechtsfolgen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften

Es liegt keine Mitunternehmerschaft vor. Die zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter zählen nicht zum Betriebsvermögen, sodass hier grundsätzlich keine permanente steuerliche Verhaftung der stillen Reserven gegeben ist.

Die Wirtschaftsgüter gehören dagegen zum Privatvermögen der Gesellschafter, weshalb eine Steuerverhaftung der stillen Reserven nach den Vorschriften der §§ 17, 20 und 23 EStG zu prüfen ist.

Es gilt hier ausnahmslos die Bruchteilsbetrachtung (Transparenzprinzip) gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen[1], den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist[2].

1.4 Zebragesellschaften

Es gelten auch die vorgenannten Grundsätze über vermögensverwaltende Personengesellschaften, wenn bei einer sog. Zebragesellschaft, die auf der Ebene der Personengesellschaft gesondert festgestellten Einkünfte aus den §§ 20, 21, 22 oder 23 EStG steuerlich auf der Ebene des gewerblich tätigen Gesellschafters (z. B. eine GmbH) der Art und der Höhe nach in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren wären[3].

1.5 Handelsbilanz versus Überschusseinkünfte

Ist die rein vermögensverwaltende Personengesellschaft handelsrechtlich als Kaufmann einzuordnen (OHG oder KG), ist sie dementsprechend nach Handelsrecht buchführungs- und jahresabschlusspflichtig, §§ 6, 238, 241 HGB.

Unabhängig davon sind die steuerlichen Einkünfte gem. §§ 20 oder 21 EStG nach den Grundsätzen der Überschusseinkünfte (Zu- und Abflussprinzip, § 11 EStG) zu ermitteln.



Praktikerhinweis

Da es sich nicht um Gewinneinkünfte handelt, sind die Vorschriften zur Gewinnermittlung (insbesondere §§ 4 Abs. 1, Abs. 3 sowie die §§ 5 und 6 EStG) nicht anwendbar!

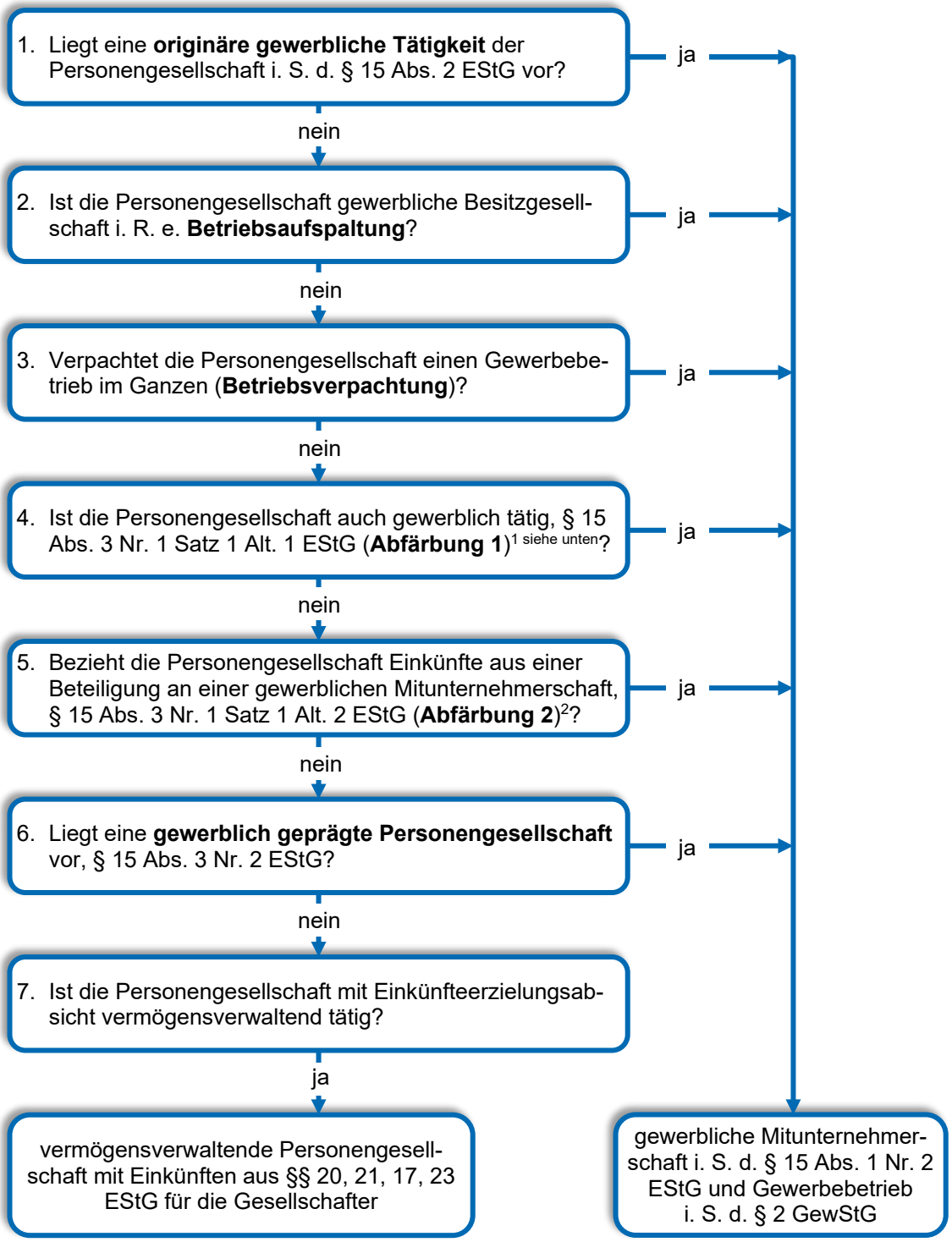
H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

[1] Ungeachtet der zivilrechtlichen Abkehr vom Gesamthandsprinzip durch das MoPeG seit 2024, „existiert" steuerrechtlich Gesamthandsvermögen weiterhin, vgl. die Fiktion aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO: *„Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen."*

[2] vgl. BFH-Urteil vom 02.04.2008, BStBl 2008 II S. 679

[3] BFH-Urteil vom 11.04.2005, GrS 2/02, BStBl 2005 II S. 679

Prüfschema Abgrenzung gewerbliche Mitunternehmerschaft von einer nur vermögensverwaltenden Personengesellschaft (vgl. dazu das BFH-Urteil vom 14.07.2016, IV R 34/13, DStR 2016 S. 2697)**:**



Zu Fn 1: Wegen der Bagatellgrenzen u. a. BFH-Urteil vom 27.08.2014, VIII R 16/11, BStBl 2015 II S. 996. Von untergeordneter Bedeutung ist eine originär gewerbliche Tätigkeit dann, wenn die Nettoumsatzerlöse aus der gewerblichen Tätigkeit 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und insgesamt 24.500 EUR nicht übersteigen.
Zu Fn 2: Lt. BFH-Urteil vom 06.06.2019, IV R 30/16 gibt es für diese 2. Alternative keine Bagatellgrenze

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

1.6 Fallbeispiele

1.6.1 Verkauf Kommanditanteil

Fallbeispiel 1

Der am 07.05.1964 geborene Bert Besiegdas (B) ist mit einer Kommanditeinlage i. H. v. 100.000 EUR an der Immobilienholding GmbH & Co. KG (H-GmbH & Co. KG) beteiligt. Als weiterer Kommanditist ist Nick Nixlos (N) mit einer Einlage von 900.000 EUR beteiligt. Komplementärin ist die H-GmbH, die jedoch nicht am Vermögen der H-GmbH & Co. KG beteiligt ist. Die Beteiligung am Gewinn, Verlust und an den stillen Reserven richtet sich nach den Kommanditeinlagen. Als Geschäftsführer der H-GmbH & Co. KG sind die H-GmbH und N bestellt.

Die Tätigkeit der H-GmbH & Co. KG beschränkt sich lediglich auf das Halten und Vermieten eines unbebauten Grundstücks. Die ursprünglichen AK für das 2016 angeschaffte Grundstück haben 1.000.000 EUR betragen.

Mit Vertrag vom 03.09.2025 veräußert B seinen Kommanditanteil an der H-GmbH & Co. KG mit Wirkung zum 01.10.2025 an N für insgesamt 250.000 EUR.

Welche Folgen ergeben sich für B aus der Veräußerung des Kommanditanteils?

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Abwandlung

Geschäftsführer der H-GmbH & Co. KG ist nur die H-GmbH. Der Buchwert des Kapitalkontos entspricht der Kommanditeinlage.

Notizen zur Lösung

Lösung Fallbeispiel 1

Bei der H-GmbH & Co. KG handelt es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft und damit nicht um eine gewerbliche Mitunternehmerschaft. Die Tätigkeit der H-GmbH & Co. KG beschränkt sich auf das bloße Halten und Verwalten von Vermögen. Sie übt damit keine gewerblichen Tätigkeiten i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aus. Neben dem Halten der Beteiligung übt sie keine andere Tätigkeit aus, sodass kein Fall der Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vorliegt.

Es liegt auch kein Fall der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vor, weil neben der Komplementär GmbH (H-GmbH) ein Kommanditist (N) die Geschäftsführung übernommen hat.

Es handelt sich damit für B insgesamt um eine Beteiligung im Privatvermögen. Dabei ist ihr – mangels Wirtschaftsgutsqualität – allerdings nicht die Beteiligung selbst, sondern sind ihr vielmehr die anteiligen Wirtschaftsgüter (Grundstück) im Gesamthandsvermögen der H-GmbH & Co. KG nach der Bruchteilsbetrachtung unmittelbar zuzurechnen, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (H 17 Abs. 2 (Gesamthandsvermögen, 1. Spiegelstrich) EStH).

Die Veräußerung des Kommanditanteils durch B stellt damit eine anteilige Veräußerung des Grundstücks der H-GmbH & Co. KG dar.

Da es sich um eine anteilige Veräußerung eines Grundstücks innerhalb von 10 Jahren seit der Anschaffung handelt, liegen insoweit sonstige Einkünfte nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 22 Nr. 2 EStG vor.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG wie folgt:

	EUR
Veräußerungspreis	250.000
AK Anteil B 1.000.000 EUR x 10 %	- 100.000
Veräußerungsgewinn	150.000
	=========

Lösung Abwandlung

Es handelt sich bei der H-GmbH & Co. KG um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, da sie keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, ausschließlich die H-GmbH persönlich haftet und auch nur sie Geschäftsführerin der GmbH & Co. KG ist.

Demnach gelten die Einkünfte aus der H-GmbH & Co. KG als gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Sie stellt eine Mitunternehmerschaft dar, deren Wirtschaftsgüter zum steuerlichen Betriebsvermögen gehören.

Die Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch B in 2025 führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 16 Abs. 2 EStG wie folgt zu ermitteln:

	EUR
Veräußerungspreis	250.000
Buchwert Kapitalkonto (= Kommanditeinlage)	- 100.000
Veräußerungsgewinn; Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 16 EStG	150.000
	=========

Ein Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG scheidet aus, da die persönliche Voraussetzung (Vollendung des 55. Lebensjahres) nicht vorliegt. Auf den Veräußerungsgewinn ist die Tarifbegünstigung des § 34 EStG (Fünftel-Regelung) anwendbar.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

1.6.2 Fallbeispiel ungleiche Brüder

Fallbeispiel 2

Fabrikant F (F) betreibt seit Jahren ein Unternehmen zur Herstellung von Futtermitteln als gewerbliches Einzelunternehmen. Er erzielt jährlich Umsätze von ca. 10 Mio. EUR und Gewinne von ca. 800.000 EUR.

Sein Bruder P lebt seit Jahren als Privatier von Vermietungseinkünften i. S. d. § 21 EStG aus mehreren Grundstücken. Die Grundstücke hatte er geerbt und seinem Privatvermögen zugeordnet.

F und P gehören seit 11 Jahren die benachbarten unbebauten Grundstücke Schlossallee 1 (F) und 3 (P). Die AK haben jeweils 500.000 EUR betragen. Die Teilwerte und gemeinen Werte betragen jeweils 900.000 EUR.

F hat das Grundstück Schlossallee 1 seinem gewerblichen Betriebsvermögen zugeordnet. P hält das Grundstück Schlossallee 3 in seinem Privatvermögen.

Die Brüder beabsichtigen in 2025 eine Projektgesellschaft zu gründen, auf welche die Grundstücke i. R. e. Sachgründung zu übertragen sind. Die Projektgesellschaft soll dann ein Mietwohnhaus mit 10 Wohnungen errichten und ausschließlich an Dritte vermieten. Weitere Leistungen werden nicht erbracht.

Folgende Vorgaben sollen beachtet werden:

1. F und P sind an der Projektgesellschaft jeweils zur Hälfte zu beteiligen.
2. Die Rechtsform der Gesellschaft soll so gewählt werden, dass eine Haftungsbeschränkung für die Gesellschafter eintritt.
3. F möchte keine stillen Reserven versteuern.
4. P möchte weiterhin Privatvermögen behalten und außerhalb des § 23 EStG keiner Besteuerung unterliegen.

Frage

1. Ist eine den Vorgaben entsprechende Lösung möglich und ggf. wie?
2. Welche Folgen ergeben sich aus dem GrEStG?

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 2

1. Frage

Wahl der Rechtsform der Projektgesellschaft

Im Hinblick auf die Haftungsbeschränkung kommen insbesondere in Betracht:

- GmbH oder
- GmbH & Co. KG.

GmbH

Die GmbH, welche gem. § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte erzielt und deren Wirtschaftsgüter steuerlich stets dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, scheidet jedoch aus, da

a) für F zwar eine steuerneutrale Grundstücksübertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten i. R. d. § 6b EStG möglich wäre, wenn die GmbH-Beteiligung (gewillkürtes) Betriebsvermögen im Einzelunternehmen werden würde, H 6b (Tausch) EStH,

b) die Vorgaben für P sich nicht erfüllen ließen, denn die i. R. d. Sachgründung erworbene GmbH-Beteiligung wäre nach § 17 EStG zwar dem Privatvermögen zuzuordnen, aber es ergäbe sich insoweit auch außerhalb des § 23 EStG eine Steuerverhaftung der Beteiligung.

GmbH & Co. KG als gewerbliche geprägte Personengesellschaft

Die Projektgesellschaft als GmbH & Co. KG (KG) unterhielte keinen originären Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG, da sie nur vermögensverwaltend tätig wäre.

Grundsätzlich würde sie aber eine gewerblich geprägte Personengesellschaft gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG darstellen; mit der Folge des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft. Die Grundstücke würden steuerlich dem Betriebsvermögen zuzuordnen sein. F und P erzielten Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Auch hier würden nicht sämtliche Vorgaben erfüllt werden.

F würde zwar sein Grundstück aus dem Betriebsvermögen steuerneutral zum Buchwert gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG auf die KG übertragen.

Aus Sicht des P würde jedoch mit der Übertragung seines Grundstücks auf die KG ein nach § 16 EStG zeitlich unbegrenzt steuerverhafteter Mitunternehmeranteil begründet werden.

GmbH & Co. KG als vermögensverwaltende Personengesellschaft

Eine gewerbliche Prägung wird insbesondere dadurch vermieden, dass ein oder mehrere nicht persönlich haftende Gesellschafter – also F und/oder P als Kommanditisten – zur Geschäftsführung der KG berufen werden, R 15.8 Abs. 6 Sätze 1 - 3 EStR.

Folge wäre, dass die KG steuerlich nicht als Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sondern als Personengesellschaft mit Einkünften aus § 21 EStG (auf Gesellschaftsebene) einzuordnen wäre. Auf der Ebene der KG würden die Grundstücke steuerlich grundsätzlich dem Privatvermögen der Gesellschafter zuzuordnen sein.

Die handelsrechtlich als Kaufmann buchführungs- und jahresabschlusspflichtige KG hätte steuerlich Überschusseinkünfte aus § 21 EStG zu ermitteln.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Dass damit sämtliche Vorgaben zu erfüllen sind, ergibt sich aus den folgenden Ausführungen.

Gründung und Übertragung der Grundstücke aus zivilrechtlicher Sicht

Die GmbH & Co. KG wäre als typische GmbH & Co. KG so auszugestalten, dass von F und P eine GmbH bar gegründet würde, welche die Vollhafterstellung in der KG ohne vermögensmäßige Beteiligung an der KG übernehmen würde.

F und P würden als Kommanditisten am Vermögen und Gewinn jeweils hälftig beteiligt werden. Die KG-Gründung erfolgte als Sachgründung wegen der Grundstücke durch notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrag, § 311b BGB.

Zivilrechtlich wäre die ins Handelsregister eingetragene KG unabhängig davon, ob ein Handelsgewerbe betrieben wird oder nur eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit ausgeführt wird Trägerin von Rechten und Pflichten und somit (teil-)rechtsfähig, § 161 Abs. 2 HGB i. V. m. § 124 i. V. m. § 105 Abs. 2 HGB. Somit würden die Grundstücke i. R. d. Sachgründung in das Eigentum der KG selbst übertragen, dies würde auch im Grundbuch so nachvollzogen werden.

Steuerliche Folgen P der Grundstücksübertragung (Privatvermögen)

Die Übertragung eines Grundstücks auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten wäre steuerlich insoweit nicht als Veräußerung anzusehen, als der bisherige Eigentümer nach der Übertragung am Vermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt ist[1].

In diesem Umfang – hier zu 50 % – kommt es steuerrechtlich zu keinem Wechsel des Rechtsträgers, weil der Gesellschafter (weiterhin) nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als Bruchteilseigentümer des Wirtschaftsgutes anzusehen wäre. Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Im Anwendungsbereich des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO würde damit steuerrechtlich die Gesamthandsgemeinschaft als Bruchteilsgemeinschaft angesehen[2].

P hätte somit lediglich insoweit das Grundstück an F veräußert, als sich der Anteil des Bruders F am Grundstück Schlossallee 3 gegenüber der bisherigen Beteiligungsquote erhöht hätte, also zu 50 %. In diesem Umfang hätten die Brüder im Verhältnis zueinander durch die Grundstücksübertragung auf die KG Tauschgeschäfte verwirklicht.

P hätte die Hälfte des Grundstücks Schlossallee 3, gegen Erhalt eines hälftigen Bruchteils am Grundstück Schlossallee 1 getauscht. Diese Veräußerung führte außerhalb des 10-Jahreszeitraumes des § 23 EStG nicht zu steuerlichen Einkünften.

Die Anschaffung des hälftigen Grundstücksteils Schlossallee 1 führte zu AK i. S. d. § 23 EStG i. H. v. 450.000 EUR (50 % gem. Wert des hingegebenen Grundstücks) und einem neuen 10-Jahreszeitraum.

Außerhalb des § 23 EStG ergäben sich für P keine steuerlichen Folgen.

Steuerliche Folgen F (Betriebsvermögen)

Auch F wäre infolge der gebotenen Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die Hälfte des Grundstücks Schlossallee 1 weiterhin zuzurechnen und würde unabhängig von der zivilrechtlichen Sichtweise steuerlich nicht übertragen.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

1 vgl. BMF-Schreiben vom 05.10.2000, Beck'sche „Steuererlasse" 1 zu § 23/1, BStBl 2000 I S. 1383, Rz. 8

2 vgl. BFH-Urteil vom 02.04.2008, BStBl 2008 II S. 679

Dieser Grundstücksteil stellte mangels eines Entnahmevorgangs (erforderlich wäre eine Entnahmeerklärung bzw. eine gewollte Entnahmebuchung) weiterhin gewillkürtes Betriebsvermögen des Einzelunternehmens dar. Stille Reserven würden insoweit nicht realisiert.

Die zivilrechtliche Beteiligung an der Grundstücksgesellschaft sollte in der Handelsbilanz dem Betriebsvermögen des F zugeordnet werden, um den Zusammenhang zum steuerlichen Betriebsvermögen nicht zu lösen.

Das auf der Ebene der KG steuerlich von Privatvermögen auszugehen wäre steht dem nicht entgegen. Es läge bei der KG eine sog. Zebragesellschaft vor, bei der die auf der Ebene der Personengesellschaft gesondert festgestellten Vermietungseinkünfte steuerlich auf der Ebene der Gesellschafters F der Art und der Höhe nach in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren wären[1].

Die andere Grundstückshälfte Schlossallee 1, welche nach der Übertragung auf die KG dem Bruder P zuzurechnen wäre, würde ebenso gegen Erhalt des hälftigen Grundstücks Schlossallee 3 gewinnrealisierend gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG getauscht.

Somit würde die Hälfte der stillen Reserve im Grundstück Schlossallee 1 aufgedeckt.

Ermittlung der zu versteuernden stillen Reserve:

	EUR
Veräußerungspreis (gemeiner Wert hingegebenes Grundstück 900.000 EUR x 50 %)	450.000
abzgl. AK hingegebenes Grundstück 500.000 EUR x 50 %	- 250.000
Veräußerungsgewinn (50 % der stillen Reserve)	200.000

Da das Grundstück mind. 6 Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte des F gehörte, könnte der Veräußerungsgewinn gem. § 6b EStG auf die AK des erworbenen Grundstücksteils Schlossallee 3 übertragen werden.

Denn die i. R. d. Tausches erworbene Grundstückshälfte Schlossallee 3 könnte F ebenfalls dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens als gewillkürtes Betriebsvermögen zuordnen. Ein Gewerbetreibender kann in der Regel Grundstücke, die nicht zum notwendigen Privatvermögen gehören, z. B. Mietwohngrundstücke, als Betriebsvermögen behandeln, es sei denn, dass dadurch das Gesamtbild der gewerblichen Tätigkeit so verändert wird, dass es den Charakter einer Vermögensnutzung im nicht gewerblichen Bereich erhält, H 4.2 Abs. 9 (Beispiele für zulässigerweise gebildetes gewillkürtes Betriebsvermögen, 2. Spiegelstrich) EStH. Dies kann angesichts der Größe des gewerblichen Einzelunternehmens des F im Verhältnis zum geplanten Mietwohngrundstück mit insgesamt 10 Wohnungen ausgeschlossen werden.

Die AK des Grundstücksteils Schlossallee 3 bemessen sich nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstücksteils (900.000 EUR x 50 %) und betragen demnach 450.000 EUR.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

[1] BFH-Urteil vom 11.04.2005 GrS 2/02, BStBl 2005 II S. 679

Der Bilanzposten Grundstücke entwickelte sich wie folgt:

	EUR
Grundstück Schlossallee 1 Buchwert 01.01.2025	500.000
hälftiger Buchwertabgang	- 250.000
Verbleiben	250.000
AK Grundstücksteil Schlossallee 3	450.000
§ 6b - Abzug i. H. d. Veräußerungsgewinns Schlossallee 1	- 200.000
Buchwert 31.12.2025	500.000

Buchungssätze 2025 (nur Steuerbilanz)

Soll	EUR	Haben	EUR
Grundstück Schlossstr. 3	450.000	Grundstück Schlossstr. 1	250.000
		Sonstige betriebliche Erträge	200.000
Abschreibung steuerlich nach § 6b	200.000	Grundstück Schlossstr. 3	200.000

Letztlich würde F keine stillen Reserven versteuern.

2. Frage

Die Übertragung der beiden Grundstücke in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG ist ein steuerbarer Vorgang, § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG.

Nach § 5 Abs. 2 i. V. m. § 24 GrEStG ist die jeweilige Übertragung zur Hälfte von der Grunderwerbsteuer befreit.

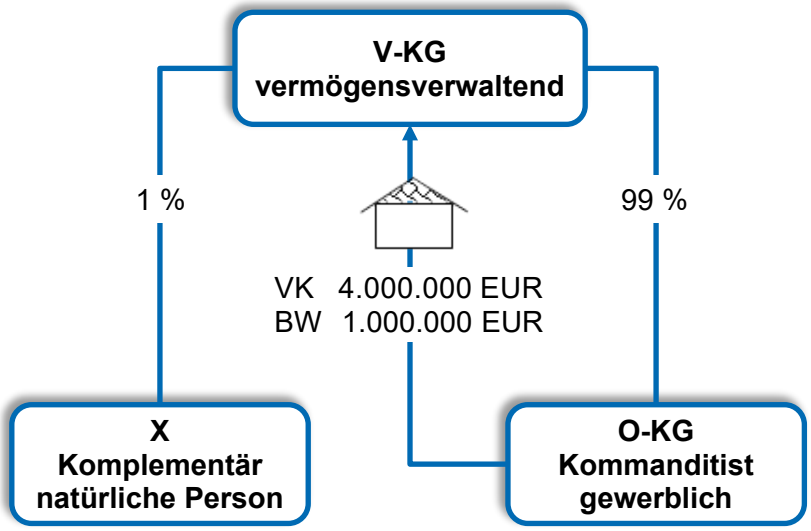
Auf die 10-jährige Nachfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG ist zu achten.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

1.6.3 Fallbeispiel Verkauf von Betriebsvermögen des Gesellschafters an Zebragesellschaft

(BFH-Urteil vom 26.04.2012, IV R 44/09, BStBl 2013 II S. 142)

Fallbeispiel 3



Die gewerblich tätige O-KG ist am Festkapital der vermögensverwaltend tätigen V-KG als Kommanditistin mit 99 % beteiligt, verfügt jedoch nicht über die Mehrheit der Stimmrechte.

Am 17.12.2025 verkauft die O-KG mit Wirkung zum 31.12.2025 ein Betriebsgrundstück für 4.000.000 EUR (Buchwert 1.000.000 EUR) an die V-KG.

Die O-KG sah die Grundstücksveräußerung im Umfang ihrer Beteiligung an der vermögensverwaltenden KG (99 %) steuerlich nicht als Veräußerungs-/Anschaffungsvorgang an. Insoweit habe das Grundstück ihr Betriebsvermögen nicht verlassen, weil es sich bei der vermögensverwaltenden KG um eine sog. Zebragesellschaft handele, die selbst nicht über Betriebsvermögen verfüge. Deren Gesamthandsvermögen sei daher anteilig (zu 99 %) dem Betriebsvermögen der O-KG zuzurechnen.

Das FA gelangte demgegenüber nach einer Betriebsprüfung zu der Auffassung, dass die stillen Reserven des Grundstücks infolge der Veräußerung insgesamt aufzudecken und in vollem Umfang als steuerpflichtiger Gewinn bei der Klägerin zu erfassen seien.

Das Niedersächsische FG gab in I. Instanz dem FA Recht. Der BFH hat dieses Urteil in II. Instanz aufgehoben.

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 3

Zuordnung des Grundstücks

Vermögensgegenstände im Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft stellen steuerrechtlich Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ihres gewerblich tätigen Gesellschafters dar, soweit dieser (betrieblich) am Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist. Somit ist das Grundstück auch noch nach der Übertragung zu 99 % im Betriebsvermögen der O-KG zu bilanzieren.

Insoweit kein Veräußerungsvorgang

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann der Gesellschafter einer Personengesellschaft einzelne Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens an die Gesellschaft wie ein fremder Dritter entgeltlich veräußern. Insoweit liegt grundsätzlich auch ein voll entgeltliches Geschäft vor. Die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erfüllt, soweit das Wirtschaftsgut dadurch nicht aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters ausscheidet, jedoch auch dann keinen Besteuerungstatbestand, wenn sie zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt.

Gewinn wird nämlich lediglich dann realisiert, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen durch Veräußerung ausscheidet und der Steuerpflichtige stattdessen eine Gegenleistung erlangt, deren zu bilanzierender Wert höher ist als der Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes. Insoweit, wie der Gesellschafter an der vermögensverwaltenden Gesellschaft beteiligt ist, scheidet das Wirtschaftsgut (hier das Grundstück) nicht aus dem Betriebsvermögen aus. Es kann insoweit zu keiner Gewinnrealisierung kommen.

Zahlenmäßige Lösung

Lediglich insoweit, wie die O-KG nicht an der V-KG beteiligt ist (1 %) sind die stillen Reserven durch die Veräußerung aufzudecken. Aus der Veräußerung erzielt die O-KG einen laufenden Gewinn i. H. v. 30.000 EUR (4.000.000 EUR - 1.000.000 EUR = stille Reserven 3.000.000 EUR, davon 1 % = 30.000 EUR).

Abgrenzung zu ausschließlich gewerblichen Personengesellschaften

Der Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft ist kein (eigenständiges) immaterielles Wirtschaftsgut. Die gesellschaftsrechtliche Beteiligung verkörpert nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vielmehr die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern.

Eine unternehmerisch tätige Personengesellschaft ist jedoch als Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung anzusehen. Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird in diesen Fällen durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verdrängt.

Würde es sich bei der V-KG also um eine gewerbliche Personengesellschaft handeln, wäre unstreitig das Grundstück nach der Veräußerung in vollem Umfang im Gesamthandsvermögen der V-KG zu bilanzieren und die O-KG würde in vollem Umfang einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn erzielen.

Da ein voll entgeltliches Geschäft abgeschlossen wurde, kann auch keine Übertragung gem. § 6 Abs. 5 EStG ohne Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen, da diese Vorschrift nur für unentgeltliche/teilentgeltliche Übertragungen einschlägig ist.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 4

An der XY-eGbR sind X und Y jeweils zur Hälfte beteiligt. Zum Vermögen der eGbR gehört ein Grundstück, welches an Dritte vermietet ist (§ 21 EStG).

Am 10.08.2025 der Formwechsel der eGbR in die XY-GmbH notariell beschlossen und ins Handelsregister eingetragen.

Das Grundstück wurde

a) 2005
b) 2018

erworben. Es sind stille Reserven i. H. v. 1 Mio. EUR vorhanden.

Frage

Welche steuerlichen Folgen hat der Formwechsel in die GmbH?

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 4

Ein Formwechsel einer PersHG in eine Kapitalgesellschaft fällt unter das UmwG, § 190, § 191 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 3 sowie § 214 UmwG.

Steuerlich handelt es sich grundsätzlich um einen Fall des 8. Teils (§ 25 UmwStG) i. V. m. 6. Teil (§ 20 UmwStG).

Hier kommt allerdings eine Einbringung nach § 20 UmwStG letztlich nicht in Betracht, da die Personengesellschaft steuerlich keine Mitunternehmerschaft darstellt. Es liegt damit weder ein Betrieb, Teilbetrieb noch Mitunternehmeranteil vor.

Das UmwStG findet auf diesen Fall keine Anwendung.

Es gelten allgemeine Tauschgrundsätze, da X und Y jeweils ½ des Grundstücks auf eine Kapitalgesellschaft übertragen und dafür Anteile an dieser erwerben.

Variante a)

Der Veräußerungsgewinn ist bei X und Y nicht steuerbar, da zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als 10 Jahre liegen.

Achtung: Das Vorliegen oder Entstehens eines gewerblichen Grundstückshandels ist aber zu prüfen, was hier nicht gegeben sein soll.

Die GmbH hat Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts des Grundstücks.

Die Anschaffungskosten der GmbH-Anteile entsprechen ebenfalls dem gemeinen Wert.

Die Übertragung löst keine Grunderwerbsteuer aus, da ein Formwechsel kein steuerbarer Vorgang ist.



Praktikerhinweis

Der Formwechsel einer grundbesitzenden, steuerlich vermögensverwaltenden Personengesellschaft kann außerhalb des § 23 EStG zu einem sog. „steuerfreien AfA-Stepup“ genutzt werden. Zugleich entsprechen die Anschaffungskosten an den GmbH-Anteilen dem gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter, was ebenfalls gestalterisch genutzt werden kann. Das hohe Eigenkapital kann zudem zu Gestaltungen mit steuerneutraler Einlagenrückgewähr genutzt werden.

Variante b)

Der Veräußerungsgewinn i. H. v. 1 Mio. EUR unterliegt als privates Veräußerungsgeschäft gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der Einkommensteuer jeweils bei X und Y zur Hälfte.

Die GmbH hat Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts des Grundstücks.

Die Anschaffungskosten der GmbH-Anteile entsprechen ebenfalls dem gemeinen Wert.

Die Übertragung löst keine Grunderwerbsteuer aus, da auch ein nochmaliger Formwechsel kein steuerbarer Vorgang ist.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

1.6.4 Fallbeispiele Bilanzierungskonkurrenzen

Fallbeispiel 5

Die Gesellschafter der XYZ-KG sind X, Y und Z sowie seit dem 01.01.03 auch A. A überlässt der KG seit vielen Jahren ein Grundstück, welches die KG eigenbetrieblich nutzt. A hatte das Grundstück bisher als Betriebsvermögen in seinem Einzelunternehmen bilanziert.

Wie ist das Grundstück ab dem 01.01.03 einzuordnen?

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 5

Es liegt eine Bilanzierungskonkurrenz zwischen dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens und dem Sonderbetriebsvermögen bei der KG vor.

Unter Ablehnung der Subsidiaritätsthese (Sonderbetriebsvermögen kommt nur subsidiär zum Tragen, wenn das Wirtschaftsgut nicht ohnehin schon Betriebsvermögen ist) urteilt der BFH seit seinem erstmaligen Urteil vom 18.07.1979, BStBl 1979 II S. 750, in ständiger Rechtsprechung, dass § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht nur eine Qualifikationsnorm, sondern auch eine Zurechnungsnorm darstellt. Mithin gehört ab 01.01.03 das Grundstück nicht mehr zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmers A, sondern zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I des Mitunternehmers A bei der KG. Dabei liegt zu diesem Zeitpunkt eine steuerneutrale Überführung des Grundstücks nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG vor.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 6

X ist an der XY-OHG zur Hälfte und an der XAB-Grundstücks-GbR zu einem Drittel beteiligt. Die Grundstücksgesellschaft hat ein bebautes Grundstück an die OHG vermietet. Das bebaute Grundstück wird von der OHG für eigenbetriebliche Zwecke (Produktionsgebäude) genutzt.

Liegt bezüglich des Grund und Bodens und des Gebäudes Sonderbetriebsvermögen des X bei der XY-OHG vor?

Abwandlung 1

GbR = gewerbliche KG.

Abwandlung 2 zum Ausgangsfallbeispiel

An der XYZ-OHG Beteiligungsidentität zur XYZ-GbR.

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 6

Es liegen Schwesterpersonengesellschaften vor. Das bebaute Grundstück dient unmittelbar der XY-OHG. Bei der überlassenden Gesellschaft handelt es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft. Die Wirtschaftsgüter Grund und Boden und Gebäude sind insoweit Sonderbetriebsvermögen des X bei der XY-OHG, als sie anteilig auf den X entfallen, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, H 4.2 Abs. 12 (Miteigentum von Nichtgesellschaftern) EStH. Deshalb gehört 1/3 Grundstücksanteil und 1/3 Gebäudeanteil zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I des X bei der XY-OHG.

Abwandlung 1

Das bebaute Grundstück dient unmittelbar der XY-OHG. Da es sich jedoch bei der überlassenden Gesellschaft um eine gewerbliche Personengesellschaft handelt, geht das Betriebsvermögen der überlassenden Gesellschaft dem Sonderbetriebsvermögen der nutzenden Gesellschaft vor, H 15.8 Abs. 1 (Vermietung zwischen Schwesterpersonengesellschaften) EStH. Das Grundstück bleibt also in vollem Umfang Betriebsvermögen der überlassenden KG.

Abwandlung 2 zum Ausgangsfallbeispiel

Es handelt sich um eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, sodass die GbR ebenfalls eine gewerbliche Mitunternehmerschaft ist. Das Grundstück gehört zum Betriebsvermögen der GbR und nicht zum Sonderbetriebsvermögen der OHG, H 15.7 Abs. 4 (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung) EStH.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

2. Einbringung aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft

2.1 BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl 2011 I S. 713 und vom 26.07.2016, BStBl 2016 I S. 684

2.1.1 Einleitung

Das o. g. BMF-Schreiben setzt sich mit der Behandlung der Einbringung zum Privatvermögen gehörender einzelner Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft auseinander.

Im Mittelpunkt steht die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Übertragungen

- vollentgeltlich (als Tausch oder Veräußerung gegen Darlehensgewährung),
- unentgeltlich (als Einlage) oder
- teilentgeltlich (Aufteilung nach Trennungstheorie) sind.

2.1.2 Steuerliche Relevanz

Die o. g. Fragestellung erlangt ihre steuerliche Relevanz durch die unterschiedlichen Folgen beim Einbringenden. Während teil- und vollentgeltliche Übertragungen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft als Veräußerungstatbestände zur Aufdeckung steuerverhafteter stiller Reserven führen, hat die unentgeltliche Übertragung als Einlagetatbestand keine derartige Wirkung.

Selbstverständlich hängt die Motivation der einen wie der anderen Lösung von den steuerlichen Umständen des Einbringenden ab.

Im Regelfall der Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven wird man i. d. R. die unentgeltliche Einbringung anstreben.

Soll z. B. zur Verlustnutzung des Einbringenden ein Step-up geschehen, wird die vollentgeltliche Einbringung angezeigt sein.



Gestaltungshinweis

Die Konstellation wird in der Gestaltungsberatung bei nicht steuerverstrickten stillen Reserven in privaten Grundstücken (nach Ablauf der 10-Jahresfrist des § 23 EStG) gern auch zur Erreichung eines AfA-Step-up und damit doppelter AfA genutzt. Hierfür wäre dann eine entgeltliche Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft (insbesondere eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, bei der nicht die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gilt) angezeigt.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

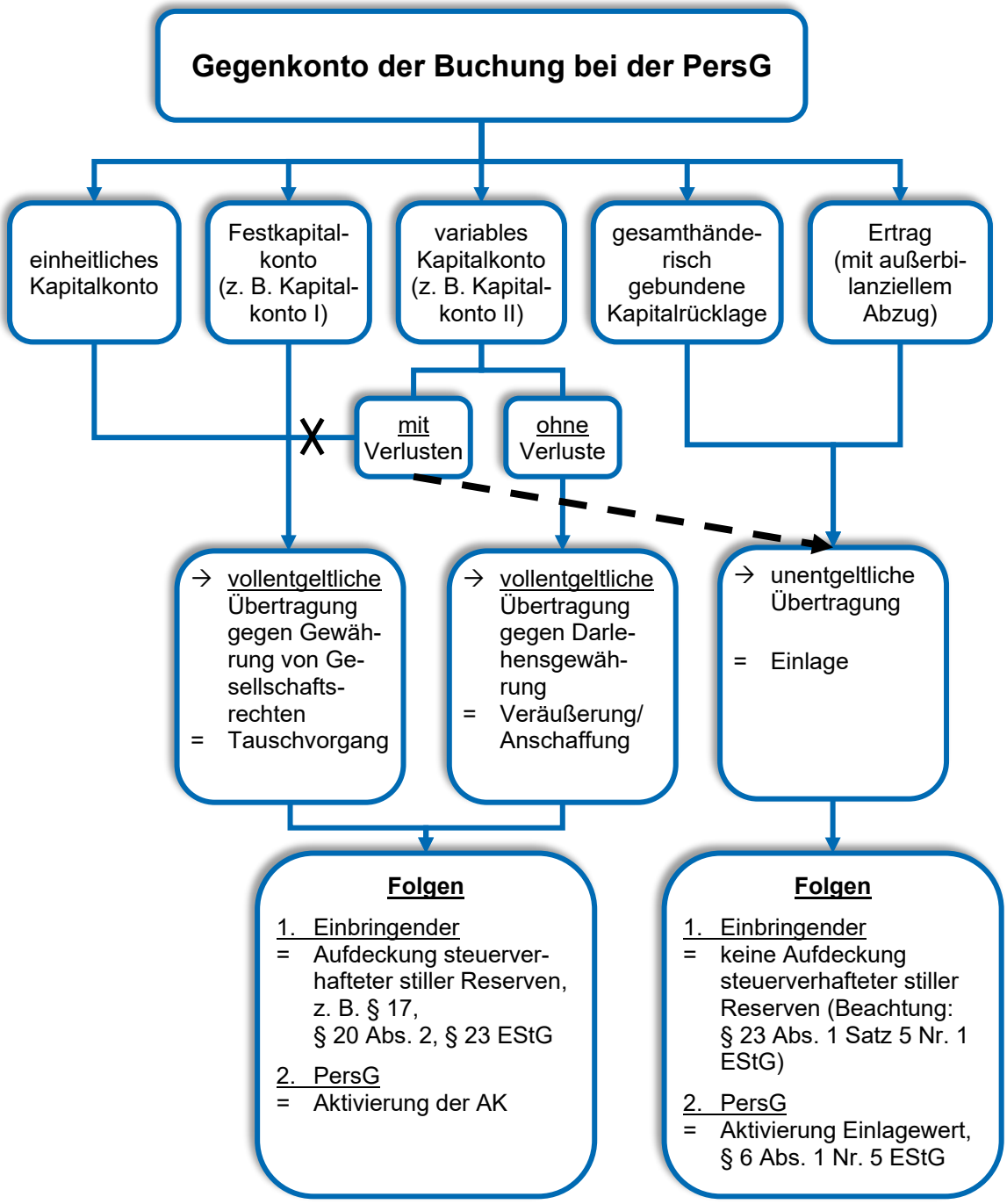
2.1.3 Abgrenzung vollentgeltlicher und unentgeltlicher Übertragungen

Letztlich hängt die steuerliche Einordnung vor davon ab

a) welches Kapitalkontenmodell im Gesellschaftsvertrag vereinbart wurde und

b) wie die Übertragung auf der Ebene der Personengesellschaft buchmäßig behandelt wird (Gegenbuchung der Personengesellschaft).

Erfolgt die Gegenbuchung i. H. d. gemeinen Werts des Wirtschaftsgutes auf **einem einzigen Kapitalkonto** (liegt also **kein Mischfall** vor), kann die Einordnung, wie nachfolgend dargestellt, erfolgen:



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



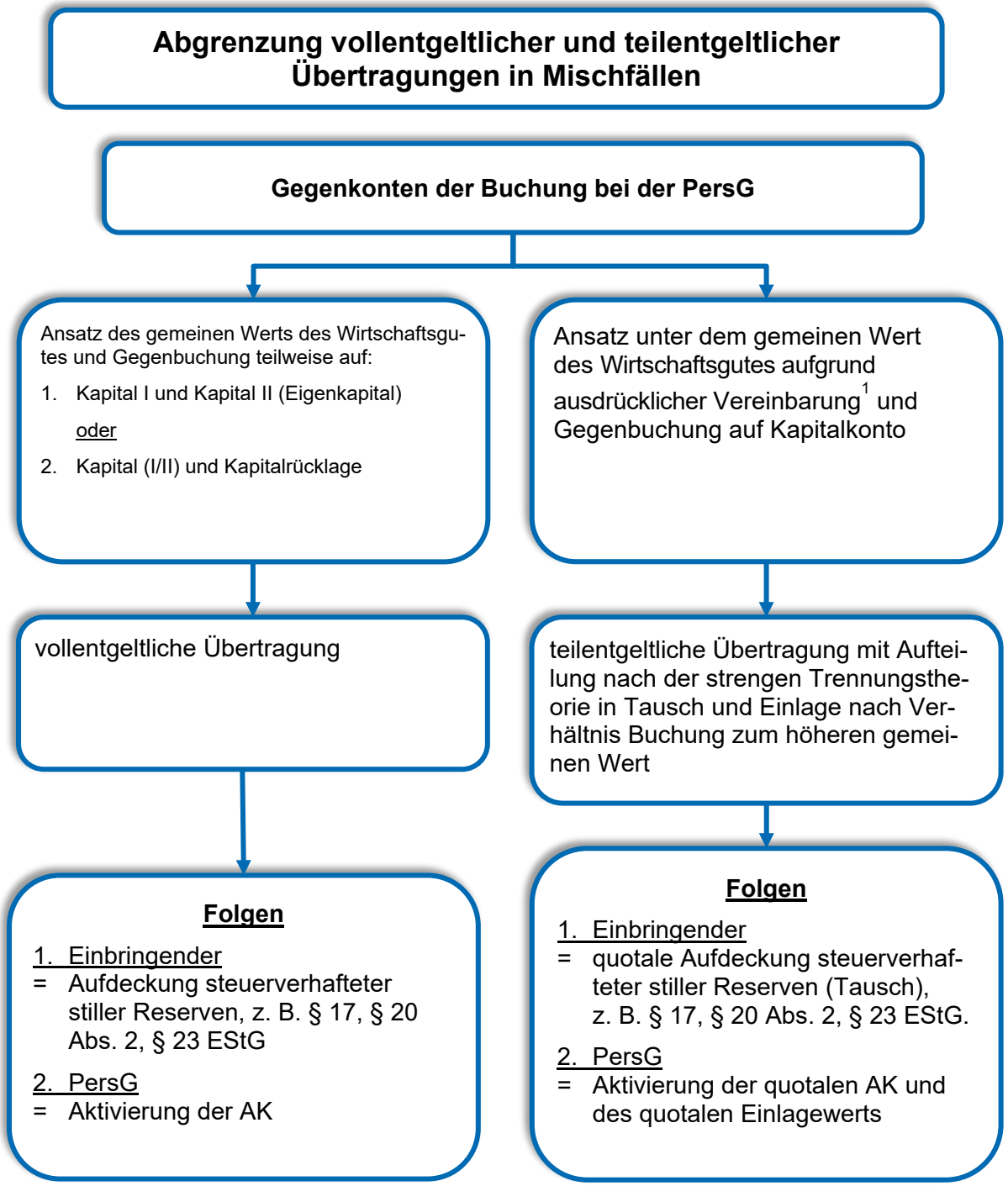
Änderung der Rechtsprechung und der Verwaltungsanweisungen

Der BFH hat mit Urteil vom 29.07.2015, IV R 15/14, entschieden, dass die ausschließliche Gegenbuchung auf einem variablen Eigenkapitalkonto (Kapitalkonto II) nicht zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten führt, sondern vielmehr zu einer unentgeltlichen Übertragung durch Einlage führt. Damit wären auf diesen Fall nicht Tauschgrundsätze, § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG, sondern Einlagegrundsätze, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, anzuwenden. Lt. BMF-Schreiben vom 26.07.2016, BStBl 2016 I S. 684 ist die neue Rechtsprechung seit 2017 anzuwenden.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

2.1.4 Abgrenzung vollentgeltlicher und teilentgeltlicher Übertragungen in Mischfällen

Zu den Fällen, bei denen nicht der volle gemeine Wert des Wirtschaftsgutes auf einem Gegenkonto der Personengesellschaft verbucht wird, unterscheidet das BMF-Schreiben vom 11.07.2011, a. a. O. unter II. 2. a) und d) wie folgt:



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

[8] z. B. in Zuwendungsabsicht des Übertragenden an andere Gesellschafter

3. Beispiele

Fallbeispiel 7

X erwarb am 02.01.2019 Aktien zu AK i. H. v. 50.000 EUR, die er seinem Privatvermögen zuordnete. Mittlerweile haben die Aktien einen Kurswert von 150.000 EUR.

X ist außerdem alleiniger Kommanditist der gewerblichen X-GmbH & Co. KG (sog. Einmann-GmbH & Co. KG). Diese hat verrechenbare Verluste gem. § 15a EStG i. H. v. 100.000 EUR. Die KG rechnet mittelfristig nicht mit operativen Gewinnen und benötigt mittelfristig Liquidität.

Zur Stärkung des Eigenkapitals und der Liquidität überträgt X am 01.10.2025 daher die Aktien in das Gesamthandsvermögen der KG.

In der GmbH & Co. KG wird ein 2-Kontenmodell (Kapitalkonto I und Kapitalkonto II jeweils Eigenkapital) verwendet

Frage

Welche Folgen ergeben sich, wenn vereinbart wird, als Gegenbuchung entweder das

1. Variante: Kapitalkonto I,
2. Variante: Kapitalkonto II oder
3. Variante: Zum Teil das Kapitalkonto I und II zu verwenden ist?

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 7

1. Variante: Buchung gegen Kapitalkonto I

Es liegt ein tauschähnlicher Vorgang vor, da die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte.

Folgen X

Veräußerung der Aktien gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 4 EStG:

	EUR
Veräußerungspreis 01.10.2025	150.000
AK 2019	- 50.000
Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus Kapitalvermögen	100.000

Folgen KG

AK der Aktien gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG i. H. d. gemeinen Werts der Aktien 150.000 EUR.

Buchung

Soll	EUR	Haben	EUR
Wertpapiere	150.000	Kapital I	150.000

2. Variante: Buchung gegen das Kapitalkonto II

Es liegt eine unentgeltliche Übertragung und damit eine Einlage vor, BMF-Schreiben vom 26.07.2016, a. a. O.

Folgen X

Keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, da die Aktien nicht veräußert wurden.

Folgen KG

Bewertung der Einlage mit den AK gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c EStG, d. h. überspringen der stillen Reserven auf die KG.

Buchung

Soll	EUR	Haben	EUR
Wertpapiere	50.000	Kapitalkonto II	50.000

Bei einer späteren Veräußerung durch die KG würden diese stillen Reserven aufgedeckt und dafür könnten die Verluste gem. § 15a EStG genutzt werden.

Bei Übertragung und Veräußerung durch die KG in einem engen zeitlichen Rahmen könnte ein Fall der Gesamtplanrechtsprechung bzw. des § 42 AO gesehen werden (wogegen u. E. der vernünftige wirtschaftliche Hintergrund spricht: Stärkung des Eigenkapitals und der Liquidität der KG).

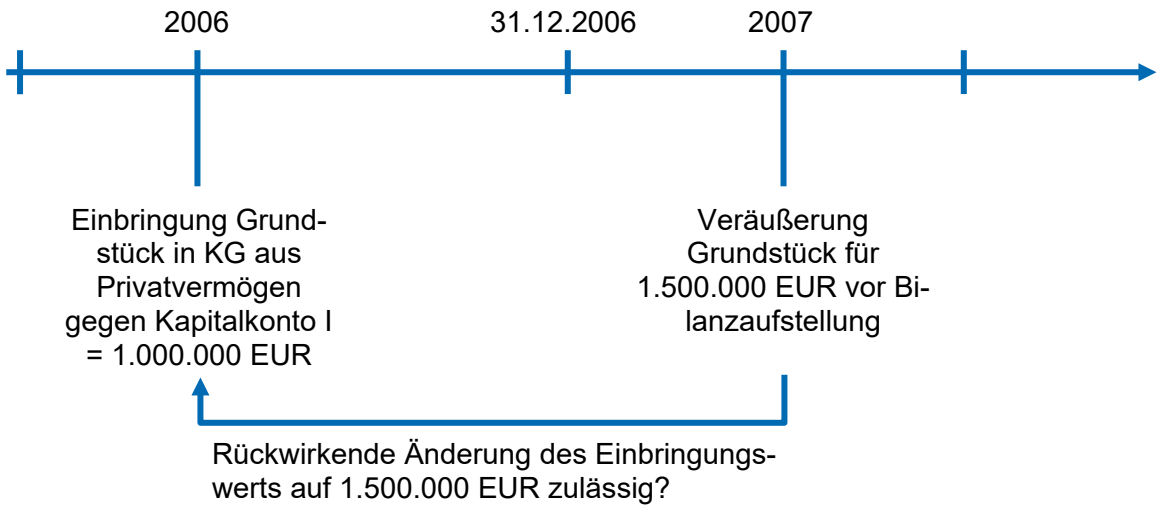
H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

3. Variante: Buchung gegen das Kapitalkonto I und II

Lösung wie oben unter Variante 1, insgesamt entgeltlich, BMF-Schreiben vom 11.07.2011, II. 2. a)

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 8 zum BFH-Urteil vom 26.03.2015 IV R 7/12, BFH/NV 2015 S. 1091



Die Family-GmbH & Co. KG (F-KG) wurde in 2006 errichtet. Der Zweck der Gesellschaft besteht im Erwerb und Halten bebauter Grundstücke und grundstücksgleicher Rechte, der Projektentwicklung unbebaut erworbener Grundstücke und grundstücksgleicher Rechte sowie in der Verwaltung gesellschaftseigenen Grundbesitzes.

Alleinige Kommanditistin war Frau M. mit einem Kapitalanteil i. H. v. 1.000 EUR. Komplementärin der F-KG ohne kapitalmäßige Beteiligung ist die zur alleinigen Geschäftsführung und Vertretung berufene M-GmbH.

Alleinige Gesellschafterin dieser GmbH ist wiederum Frau M.

Mittels notariellem Vertrag vom 01.07.2006 brachte Frau M das seit über 10 Jahren zu ihrem Privatvermögen gehörende und mit einem mehrstöckigen Geschäftshaus bebaute Grundstück W-Straße 1 in F im Wege eines tauschähnlichen Vorgangs gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten i. H. d. gemeinen Werts (= Verkehrswert) des bebauten Grundstücks durch Gutschrift auf dem Kapitalkonto I der einbringenden Gesellschafterin in das Gesamthandsvermögen der F-KG ein.

Der Verkehrswert des eingebrachten Grundstücks war zuvor durch eine Wirtschaftsprüferin durch ein vereinfachtes Gutachten, welches Bestandteil des Einbringungsvertrages wurde, mittels einer Ermittlung gem. § 194 BauGB (Baugesetzbuch) auf 1.000.000 EUR festgestellt worden.

Dementsprechend wurde das Festkapital in § 3 Nr. 1 - 5 des Gesellschaftsvertrages auf nunmehr 1.001.000 EUR erhöht und Frau M zugerechnet. Der geänderte Kapitalanteil der Kommanditistin war nach § 3 Nr. 5 als ihre Haftsumme in das Handelsregister einzutragen, was am 02.08.2006 erfolgte. Die Auflassung wurde entsprechend erklärt und die Eigentumsumschreibung im Grundbuch vorgenommen.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 30.04.2007 veräußerte die F-KG das Grundstück zu einem Preis von 1.500.000 EUR.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Durch Gesellschafterbeschluss vom 05.06.2007 wurde der Einbringungswert des Grundstücks in Abänderung der betragsmäßigen Angaben zur Einbringungsurkunde auf 1.500.000 EUR berichtigt, denn die Immobilie sei zwischenzeitlich für diesen Wert verkauft worden.

Dadurch verminderte sich der aus der Veräußerung in 2007 erzielte Veräußerungsgewinn entsprechend.

Das FA erkannte, ebenso wie das Hessische FG, Urteil vom 12.12.2011, 8 K 574/08, EFG 2012 S. 822, diese rückwirkende Änderung des Einbringungswerts nicht an.

Frage

Ist der Einbringungswert zu Recht rückwirkend erhöht worden?

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 8

- Einbringung des Grundstücks gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ein Tausch und keine Einlage.
- Dieser Vorgang stellt eine Anschaffung des Wirtschaftsgutes zu einem dem gemeinen Wert entsprechenden Preis dar.
- Der gemeine Wert eines Grundstücks ist ein objektiver Wert.
- Der Einbringungsvertrag war, anders als das FG ausgeführt hat, nicht dahingehend auszulegen, dass sich die Vertragsbeteiligten verbindlich auf einen gemeinen Wert i. H. v. 1.000.000 EUR geeinigt hätten.
- Vielmehr bestand ihre Einigung lediglich darin, dass das Grundstück zum im Einbringungszeitpunkt objektiv zutreffenden gemeinen Wert eingebracht werden sollte.
- Das vereinfachte Gutachten der Wirtschaftsprüferin sollte ausschließlich der Plausibilisierung eines Werts gegenüber dem FA dienen.
- Die Sache wurde an das FG zur Ermittlung des gemeinen Werts zurückverwiesen.
- Dabei wies der BFH darauf hin, dass eine etwaige Vermutung für die Richtigkeit dieses Werts i. H. v. 1.000.000 EUR durch den zeitnah nach der Einbringung durchgeführten Verkauf des Grundstücks für 1.500.000 EUR erschüttert worden sei.

Hinweise zum BFH-Urteil

1. Die Abgrenzung der Einbringung durch Tausch von der ebenso möglichen und steuerneutralen Einbringung durch Einlage ist wichtig wegen der Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG um die bisherige AfA im Bereich der Einkünfte aus VuV, die nur in Fällen der Einlage, nicht jedoch beim Tausch erfolgen muss. Dem Tausch ist bei der Wahl der Gestaltung der Vorrang einzuräumen, da hier stets von den ungekürzten AK i. H. d. gemeinen Werts nach § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG abzuschreiben ist. Dies ist bei der Einbringung von nicht (mehr) nach § 23 EStG steuerverhafteten Grundstücken des Privatvermögens auch gewünscht.
2. Für die Praxis ist in derartigen Fällen zu empfehlen, dass der Einbringungsvertrag einen Vorbehalt nach Art einer Preisanpassungsklausel enthält, dass es beabsichtigt sei, einen bei späterer zeitnaher Veräußerung höheren erzielten Wert bereits als Entgelt für die Einbringung zugrunde zu legen. Eine entsprechende Überlegung stellte auch das FG an.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 9 zum BFH-Urteil vom 24.01.2008, IV R 37/06, BStBl 2011 II S. 617 und BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl 2011 I S. 713

Pfiffig (P) möchte sich an der Klug & Schlau OHG beteiligen. Um seine Einlage zum 31.10.2025 zu erbringen, einigen sich die Beteiligten darauf, dass P ein unbebautes Grundstück, das er vor 5 Jahren zu einem Preis von 200.000 EUR erworben hat in die OHG einbringt, damit die Gesellschaft dort ein neues Produktionsgebäude errichten kann. Der Zeitwert des Grundstücks beträgt 500.000 EUR. In Höhe seiner früheren AK soll P den Gegenwert auf dem Kapitalkonto I gutgeschrieben bekommen, der dann auch unter Berücksichtigung der stillen Reserven der OHG den korrekten Anteil seiner Beteiligung darstellt. Der Restbetrag soll dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto zugeführt werden.

Bilanzielle Beurteilung bei der OHG und P.

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 9

Die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Normalfall) stellt sowohl handelsrechtlich als auch bilanzsteuerrechtlich einen tauschähnlichen Vorgang und damit bei den einbringenden Gesellschaftern eine Veräußerung und bei der OHG eine Anschaffung dar, BMF-Schreiben vom 29.03.2000[1].

Erfolgt die Einbringung dagegen unentgeltlich (keine Gewährung von Gesellschaftsrechten), so liegt eine (verdeckte) Einlage vor. In diesem Fall sind die Vorschriften über die Einlage, § 6 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG anwendbar.

Mit Urteil vom 17.07.2008[2] hat der BFH entschieden, dass eine Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft als **Sacheinlage insgesamt als tauschähnlicher Vorgang** und damit als Veräußerungsgeschäft auch dann zu behandeln ist, wenn ein Teil des Einbringungswerts der gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben wird. Das BMF hat sich mit Schreiben vom 11.07.2011[3] dieser Auffassung angeschlossen. Somit liegt **insgesamt ein entgeltlicher Vorgang** vor.

Bei der OHG ist der Vorgang wie vereinbart zum Teil dem Kapitalkonto (100.000 EUR), zum Teil der gesamthänderisch gebundenen Rücklage (300.000 EUR) gutzuschreiben, für P liegt ein Veräußerungsvorgang gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor, woraus ein zu versteuernder Veräußerungsgewinn i. S. d. § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG i. H. v. (500.000 EUR - 200.000 EUR =) 300.000 EUR entsteht.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

1 BStBl 2000 I S. 462, Beck'sche „Steuererlasse" 1 § 4/13, Tz. II. 1a

2 I R 77/06, BStBl 2009 II S. 464

3 BStBl 2011 I S. 713

Abwandlung

Es wird im Einbringungsvertrag ausdrücklich geregelt, dass P für das Grundstück mit einem „Einbringungswert“ von 200.000 EUR auch nur Gesellschaftsrechte i. H. v. 200.000 EUR erhält. Weitere Buchungen erfolgten auch nicht. Obwohl P sich bewusst ist, dass sein tatsächlich eingebrachter Wert größer ist als der erhaltene Gegenwert, lässt er sich auf dieses Geschäft ein. Da er unbedingt an der OHG Gesellschafter werden will, ist er bereit, den „Mehrwert“ der OHG zu schenken.

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Abwandlung

Da in diesem Fall ein ausdrücklich den gemeinen Wert unterschreitender Wertansatz vereinbart worden ist, ist der überschießende Wertanteil (3/5) als verdeckte Einlage zu qualifizieren. Da i. H. v. (2/5 = 200.000 EUR) eine entgeltliche Übertragung vereinbart wurde, liegt ein teilentgeltliches Geschäft vor, welches aufzuteilen ist, BMF-Schreiben vom 11.07.2011 Tz. II 2 d[1].

Das Grundstück ist bislang in der Bilanz nur mit 200.000 EUR bilanziert worden, soweit es den entgeltlichen Teil betrifft. Da i. H. v. 3/5 eine verdeckte Einlage vorliegt, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist, muss die OHG das Grundstück insgesamt mit 250.000 EUR ansetzen. Der Gegenwert der verdeckten Einlage ist in der Bilanz erfolgswirksam als Ertrag zu behandeln, der dann außerbilanziell jedoch wieder zu korrigieren ist.

Für P entsteht ein Veräußerungsgewinn i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nur i. H. d. entgeltlichen Teils i. H. v. (200.000 EUR - 80.000 EUR =) 120.000 EUR vor.



Bestätigung der Rechtsprechung

Der BFH hat mit Urteil vom 23.03.2023, IV R 2/20 bestätigt, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens auf eine gewerbliche Personengesellschaft gegen erstmalige Einräumung einer Mitunternehmerstellung ist auch dann ein vollentgeltliches Geschäft (Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) ist, wenn der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I (Festkapitalkonto), sondern auch einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird. Dieser Vorgang ist nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten; § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG (zur Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage in Einlagefällen) ist insgesamt nicht anwendbar. Im Ergebnis hat die erwerbende Personengesellschaft Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Wertes des Wirtschaftsguts (WKA). Die Anschaffungskosten stellen zugleich die AfA-Bemessungsgrundlage dar, § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Fall wurde nur zur Ermittlung des gemeinen Wertes wieder an das FG zurückverwiesen. Der vertraglich festgelegte Wert der WKA i. H. v. 400.000 EUR erschien dem Finanzamt viel zu hoch.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

[1] BStBl 2011 I S. 713

4. Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG

4.1 Abgrenzung Überführung und Übertragung

Die Überführungs- und Übertragungsfälle einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit der Folge der Buchwertfortführung sind in § 6 Abs. 5 EStG geregelt.

Dabei ist der Rechtsträgerwechsel das grundlegende Unterscheidungsmerkmal zwischen Überführung (ohne) und Übertragung (mit).

Folglich wird in § 6 Abs. 5 EStG streng zwischen den Fällen Überführung (Sätze 1 und 2) oder Übertragung (Satz 3) von Wirtschaftsgütern unterschieden.

Zu § 6 Abs. 5 EStG ist folgendes aktuell immer noch zu beachtende BMF-Schreiben ergangen:

- Vom 08.12.2011, BStBl 2011 I S. 1279 (Gesamtübersicht),

4.2 Überführung von Wirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG

Von einer Überführung eines einzelnen Wirtschaftsgutes spricht man, wenn sich die Rechtszuständigkeit bezüglich des Wirtschaftsgutes nicht ändert, also kein Rechtsträgerwechsel vorliegt.

Das **einzelne Wirtschaftsgut** verbleibt also **innerhalb** des **Betriebsvermögens** ein und **desselben Steuerpflichtigen** und ist ihm nach wie vor gem. § 39 AO zuzurechnen. Diese Regelung folgt dem **Grundsatz der Subjektbesteuerung**.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Die mit den o. g. Überführungsmöglichkeiten korrespondierende **Rechtsfolge** ist die **zwingende Buchwertfortführung**. Gem. **§ 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG** sind – soweit die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist – folgende Überführungswege angesprochen:

Von	In	§ 6 Abs. 5
einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (Einzelunternehmen 1)	ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (Einzelunternehmen 2)	Satz 1
einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (Einzelunternehmen)	ein Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (bei einer AB-KG)	Satz 2
einem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (bei einer AB-KG)	ein Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (Einzelunternehmen)	Satz 2
einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A-GmbH (Kapitalgesellschaft)	ein Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A-GmbH (bei einer AB-KG)	Satz 2
einem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A-GmbH (bei einer AB-KG)	ein Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A-GmbH (Kapitalgesellschaft)	Satz 2
einem Betriebsvermögen der AB-KG (Ober-Personengesellschaft)	ein Sonderbetriebsvermögen der CD-KG (Unter-Personengesellschaft)	Satz 2
einem Sonderbetriebsvermögen der CD-KG (Unter-Personengesellschaft)	ein Betriebsvermögen der AB-KG (Ober-Personengesellschaft)	Satz 2
einem Sonderbetriebsvermögens des Steuerpflichtigen A (bei einer AB-KG 1)	ein Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (bei einer AB-KG 2)	Satz 2

Da eine Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 - 3 KStG und eine Personengesellschaft steuerlich immer nur einen Betrieb führen können, steht der Körperschaft als Mitunternehmer (über § 8 Abs. 1 KStG) oder der (doppelstöckigen) Personengesellschaft regelmäßig nur der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG offen.

Bei der Überführung eines einzelnen Wirtschaftsgutes nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG handelt es sich um eine Entnahme i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG aus dem abgebenden Betriebsvermögen und um eine Einlage i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG bei dem aufnehmenden Betriebsvermögen, deren Bewertungen abweichend von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 EStG in § 6 Abs. 5 EStG geregelt sind, vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, a. a. O., Rz. 1.



Praktikerhinweis

Relevant ist diese Einordnung z. B. für die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG, d. h. auch eine Entnahme i. S. d. § 6 Abs. 5 EStG kann zu Überentnahmen führen!

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei dem zu überführenden Wirtschaftsgut um ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens handelt. Das zu überführende Wirtschaftsgut kann auch eine wesentliche Betriebsgrundlage des abgebenden Betriebsvermögens sein. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ist die gleichzeitige Übernahme von Verbindlichkeiten unschädlich.

In den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG fallen auch selbst geschaffene nicht bilanzierungsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, § 5 Abs. 2 EStG, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Das Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen, in das das Wirtschaftsgut überführt wird, muss nicht bereits vor der Überführung bestanden haben, sondern es kann auch erst durch die Überführung des Wirtschaftsgutes entstehen. Das abgebende und aufnehmende Betriebsvermögen muss nicht derselben Einkunftsart, §§ 13, 15, 18 EStG, zuzuordnen sein.

> Beispiel: A und B sind zu jeweils 50 % an der AB-OHG beteiligt. Die AB-OHG betreibt eine Metzgerei. Im Sonderbetriebsvermögen des A befindet sich ein Verkaufswagen, mit dem die AB-OHG ihre Waren auf Wochenmärkten verkauft. Diesen Wagen vermietet A an die AB-OHG für ein monatliches Entgelt. Die AB-OHG stellt den Verkauf auf den Wochenmärkten ein. A will nun diesen Wagen i. R. e. im eigenen Namen neu gegründeten Einzelunternehmens zum Fischverkauf einsetzen.
>
> Lösung: Der Verkaufswagen ist nunmehr dem Betriebsvermögen des neu gegründeten Einzelunternehmens des A zuzurechnen. Die Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen des A bei der AB-OHG in das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens muss nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert erfolgen.

Der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG steht nicht entgegen, dass mehrere Wirtschaftsgüter zeitgleich überführt werden. Dabei ist es unschädlich, wenn die überführten Wirtschaftsgüter einen Betrieb, Teilbetrieb bilden oder es sich insgesamt um einen Mitunternehmeranteil handelt.

Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven bedeutet, dass im Zeitpunkt der späteren Veräußerung auch diejenigen stillen Reserven zu besteuern sind, die sich in dem überführten Wirtschaftsgut zeitlich erst nach der Überführung gebildet haben (also Besteuerung auch der künftigen stillen Reserven). Eine Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven liegt deshalb unter anderem dann nicht vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugeordnetes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugeordnet wird, § 6 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

4.3 Übertragungen

4.3.1 Übertragungswege

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ermöglicht die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften und setzt einen **Rechtsträgerwechsel** voraus. Es werden dabei folgende **Übertragungswege** differenziert:

Aus	In	§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr.
einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers (Einzelunternehmen, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft	**1**
dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft	das Betriebsvermögen eines Mitunternehmers (Einzelunternehmen, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	**1**
einem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	das Gesamthandsvermögen **derselben** Mitunternehmerschaft	**2**
dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft	das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei **derselben** Mitunternehmerschaft (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	**2**
einem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	das Gesamthandsvermögen **einer anderen** Mitunternehmerschaft an der der Mitunternehmer beteiligt ist	**2**
dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft an der der Mitunternehmer beteiligt ist	das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmens bei **einer anderen Mitunternehmerschaft** an der der Mitunternehmer beteiligt ist (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	**2**
einem Sonderbetriebsvermögen des einen Mitunternehmers (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	**3**
Aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft	das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft	**4**

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

4.3.2 Übertragungsarten

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist nicht auf Veräußerungsvorgänge, die nach den allgemeinen Regelungen über Veräußerungsgeschäfte wie zwischen fremden Dritten abgewickelt werden, anzuwenden.

Es werden folgende **Arten der Übertragung** mit der Buchwertfortführung privilegiert:

- Der **unentgeltliche** Rechtsträgerwechsel (Nr. 1 – 4)

oder

- der Rechtsträgerwechsel **gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten** (nur in den Nr. 1 und 2).

Die Frage, wann eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten gegeben ist, richtet sich dabei nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 11.07.2011, BStBl 2011 I S. 713, vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, a. a. O., Rz. 14 und des BMF-Schreibens vom 26.07.2016, a. a. O.

4.4 Rechtsfolge

Die in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG festgeschriebene **Rechtsfolge** ist die zwingende **Buchwertfortführung**.

Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG ist lex specialis und geht damit den allgemeinen Regelungen über die Gewinnrealisierung beim Tausch, § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG, vor, § 6 Abs. 6 Satz 4 EStG.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 10

X ist Kommanditist der XY-KG und hat in seinem Einzelunternehmen ein unbebautes Grundstück mit einem Buchwert von 100.000 EUR bilanziert. Der Teilwert (= gemeiner Wert) beträgt 300.000 EUR. X überträgt in 2016 das Grundstück gegen Gutschrift auf seinem Kapitalkonto I auf die XY-KG.

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 10

Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG erfolgt die Übertragung des Grundstücks gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zwingend zu Buchwerten. Das Kapitalkonto I des Gesellschafters gewährt ihm Gesellschaftsrechte.

In § 6 Abs. 6 Satz 4 EStG ist klargestellt, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG der allgemeinen Regelung des Tausches in § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG vorgeht.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

4.5 Vermeidung von Missbräuchen durch die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG

Die Möglichkeit der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf einen anderen Rechtsträger soll nur dann zum Buchwert zulässig sein, wenn diese Übertragung zum **Zweck der Umstrukturierung** und **nicht** auch **zum Zweck der Vorbereitung** einer **nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme** erfolgte.

Bei der Veräußerung oder Entnahme innerhalb von 3 Jahren nach der Abgabe der Steuererklärung der Übertragenden für das Jahr, in dem die Übertragung erfolgt, ist daher die Veräußerung oder Entnahme als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzusehen, mit der Folge, dass die ursprüngliche Buchwertübertragung nunmehr rückwirkend mit dem Teilwert zu bewerten ist, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.



Praktikerhinweis

Allerdings kann die Sperrfrist durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz für den übertragenden Mitunternehmer vermieden werden, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.

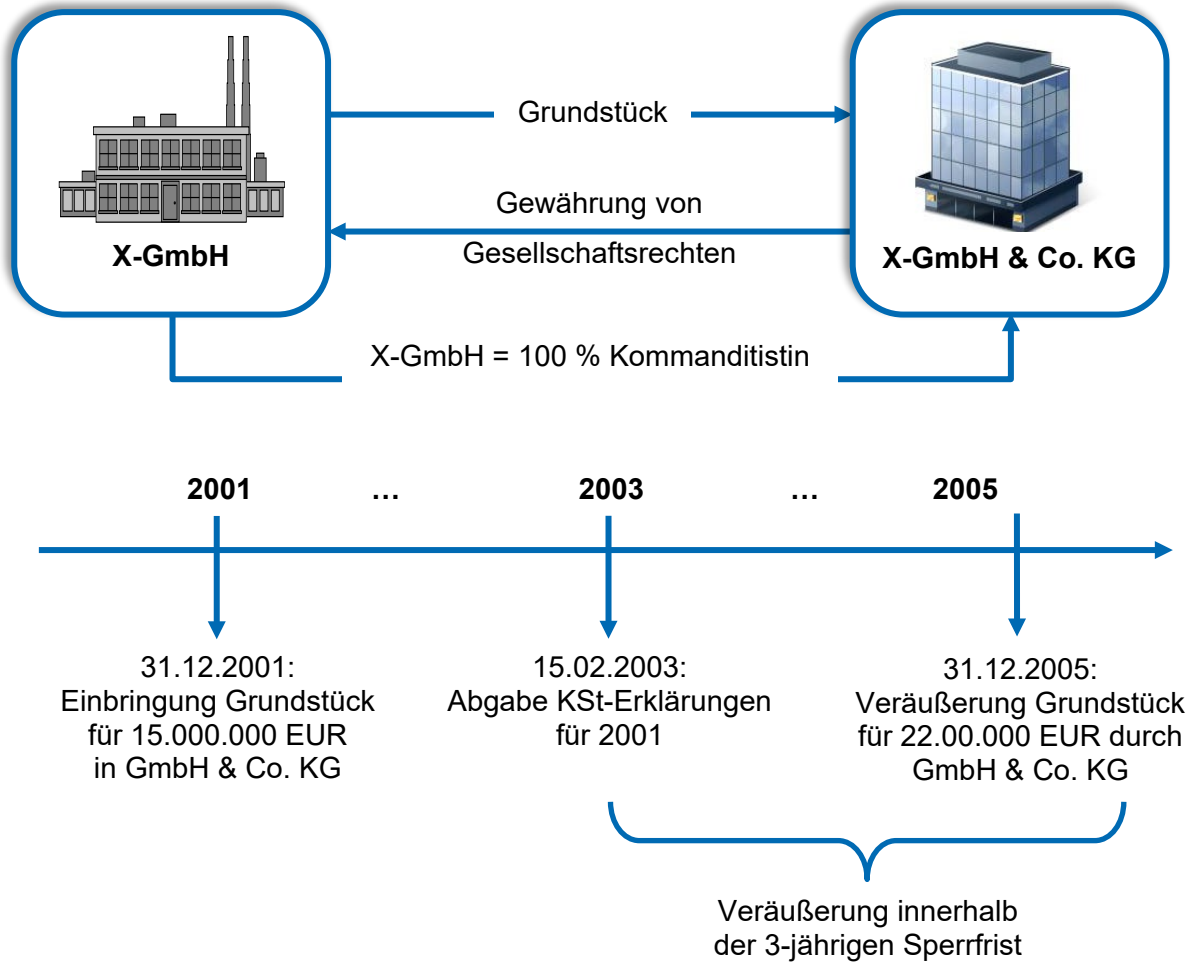
Denn es kommt dann nicht zu einem missbräuchlichen Überspringen stiller Reserven auf die anderen Gesellschafter.

Bei rückwirkender Aufdeckung stiller Reserven infolge der Sperrfristverletzung sollte geprüft werden, ob evtl. § 6b EStG anzuwenden ist, um die Versteuerung zu vermeiden, vgl. R 6b.1 Abs. 1 Satz 5 EStR.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

4.6 Keine Sperrfristverletzung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG

Fallbeispiel 11 zum BFH-Urteil vom 31.07.2013 I R 44/12, BStBl 2015 II S. 450



Die X-GmbH besaß ein Grundstück, das sie zum 31.12.2001 im Wege der Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine neu gegründete Tochtergesellschaft X-GmbH & Co. KG (Grundstücks-Kommanditgesellschaft) einbrachte.

Komplementärin der KG ist die weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust beteiligte X-Verwaltungs-GmbH, deren alleinige Gesellschafterin die Klägerin war. Die Klägerin war einzige Kommanditistin der KG. Die X-GmbH wies das Grundstück zuletzt mit einem Buchwert i. H. v. 15.000.000 EUR aus.

Dieser Buchwert stellte auch den Einbringungswert in der KG dar, mit dem die KG das betreffende Grundstück in ihrer Eröffnungsbilanz ansetzte.

Eine Ergänzungsbilanz wurde nicht erstellt. Die Klägerin behandelte die Einbringung in ihrem zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung 2001 am 15.02.2003 eingereichten Jahresabschluss 2001 als nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG steuerneutral (Buchwertfortführung).

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Nachdem i. R. e. Groß- und Konzernbetriebsprüfung bekannt wurde, dass die KG das Grundstück mit Wirkung zum 31.12.2005 an einen fremden Dritten zum Kaufpreis von 22.000.000 EUR veräußert hatte, setzte der Beklagte unter Anwendung der Sperrfristklausel des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG rückwirkend für die Einbringung den Teilwert des Grundstücks i. H. v. 20.000.000 EUR an und erließ entsprechenden Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer, in dem es die Bemessungsgrundlage um die aufgedeckten „stillen Reserven“ i. H. v. 5.000.000 EUR erhöhte.

Frage

Kommt die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zur Anwendung?

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 11

Lösung des BMF

Die Finanzverwaltung wendet in diesen Fällen die Sperrfristregelung an und erkennt es nicht an, dass sog. Einmann-GmbH & Co. KG zur Vermeidung der Vorschrift mit Ergänzungsbilanzen arbeiten.



R 6.15 EStR - Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

„In den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert auch dann anzusetzen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind, durch die Übertragung jedoch keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten ist."

BFH-Lösung zum Fallbeispiel

Wird ein Wirtschaftsgut durch den an einer KG zu 100 % beteiligten Kommanditisten eingebracht (Situation der sog. Einmann-GmbH & Co. KG), so wird die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG nicht dadurch rückwirkend aufgehoben, dass die KG - bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen - das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG n. F./2002 veräußert.

Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz der KG mit dem bisherigen Buchwert ausgewiesen und deshalb für den Einbringenden keine negative Ergänzungsbilanz erstellt worden ist.

Die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist nach Wertung des BFH im Wege einer teleologischen Reduktion nur auf solche Vermögensübertragungen anwendbar, bei denen – ohne einen gegenläufigen Ergänzungsbilanzansatz – der während der Sperrfrist erzielte Veräußerungs- oder Entnahmegewinn nicht nur dem Einbringenden, sondern auch einem oder mehreren anderen Gesellschafter(n) der Personengesellschaft zuzurechnen ist, wenn also **stille Reserven** teilweise auf andere Gesellschafter der Personengesellschaft übergegangen sind.

Die Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG sind auch für an Personengesellschaften mitunternehmerschaftlich beteiligte Kapitalgesellschaften zu beachten.

Im Urteilsfall etwa hatte eine AG als einzige Kommanditistin ein Grundstück in eine GmbH & Co. KG eingebracht, deren Komplementär-GmbH nicht am Gewinn und Verlust der KG beteiligt war.

Fazit

In Fällen der Ein-Personen-GmbH & Co. KG findet die Sperrfristregelung keine Anwendung!

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

4.7 Schuldübernahmen und Trennungstheorie bei § 6 Abs. 5 EStG

In der Praxis sind insbesondere Übertragungen von schuldbelasteten Wirtschaftsgütern problematisch. Denn Schuldübernahmen bei Übertragung **einzelner** Wirtschaftsgüter sind – anders als bei Übertragung steuerfunktionaler Einheiten – für die Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG grundsätzlich schädliche Entgelte. Die Finanzverwaltung wendet hier die sog. **strenge Trennungstheorie** an, vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, a. a. O., Rz. 15.

Der IV. Senat des BFH hatte dagegen mit Urteil vom BFH-Urteil, 11.12.2025, IV R 17/23, BFH/NV 2026, 517, abweichend von der o. g. BMF-Auffassung entschieden, dass die (strenge) Trennungstheorie, verbunden mit anteiliger Aufdeckung stiller Reserven, bei teilentgeltlichen Übertragungen in den Fällen des § 6 Abs. 5 EStG nicht zur Anwendung kommt. Es sei nach Meinung des IV. Senat des BFH vielmehr die sog. modifizierte Trennungstheorie anzuwenden:

„Bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG ist der Gewinn nicht nach der sog. strengen Trennungstheorie, sondern nach der sog. modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts zu ermitteln.“

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Beispiel zur Unterscheidung: A und B sind zu je 50 % an der AB-OHG beteiligt. In seinem Einzelunternehmen hat A einen Pkw mit einem Buchwert i. H. v. 2.000 EUR. Der Verkehrswert des Pkw beträgt 20.000 EUR. Zudem hat A eine Verbindlichkeit bei der Bank des Pkw-Herstellers i. H. v. 5.000 EUR. A überträgt den Pkw nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG. Dabei übernimmt die AB-OHG auch das Darlehen.

Strenge Trennungstheorie		**Modifizierte Trennungstheorie**	
	EUR		**EUR**
Entgeltlicher Teil		**Entgeltlicher Teil**	
Entgelt	5.000	Entgelt	5.000
abzgl. anteiliger BW 2.000 EUR x 25 % =	- 500	abzgl. BW	- 2.000
= Veräußerungsgewinn (stille Reserven)	**4.500**	**= Veräußerungsgewinn (stille Reserven)**	**3.000**
Unentgeltlicher Teil		**Unentgeltlicher Teil**	
BW § 6 Abs. 5 EStG: 2.000 EUR x 75 %	1.500	BW § 6 Abs. 5 EStG	0
abzgl. BW: 2.000 EUR x 75 %	- 1.500	abzgl. Buchwert	0
= Veräußerungsgewinn (stille Reserven)	**0**	**= Veräußerungsgewinn (stille Reserven)**	**0**

In einschlägigen Fällen zu § 6 Abs. 5 EStG ist lt. BMF vorerst weiterhin uneingeschränkt die in Tz. 15 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011, BStBl 2011 I S. 1279, vertretene Rechtsauffassung anzuwenden (**strenge Trennungstheorie)**.



Praktikerhinweis

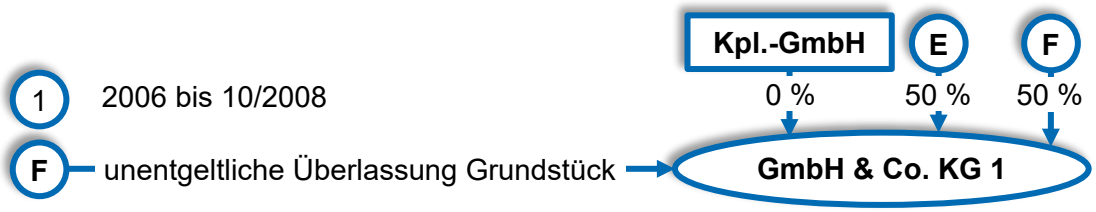
In der gestaltenden Beratung sollte man derzeit also sehr vorsichtig agieren.

Denn die Finanzverwaltung wendet das BFH-Urteil vom 11.12.2025, IV R 17/23, bislang nicht an. Vielmehr besteht weiterhin ein Nichtanwendungserlass des BMF, der die Anwendung der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH zur modifizierten Trennungstheorie ausschließt (vgl. das BMF-Schreiben vom 12.09.2013, DStR 2013, 2002).

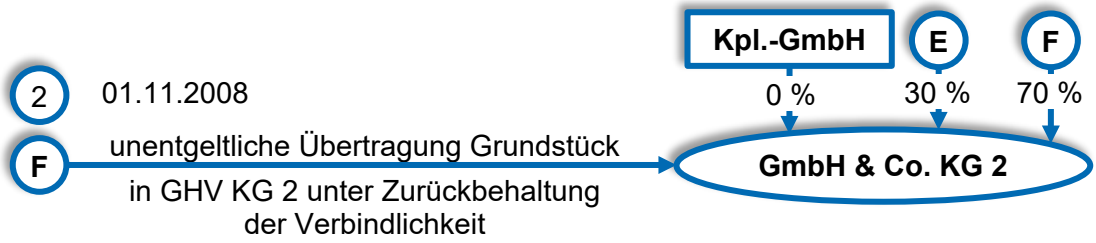
Zur Vermeidung der Problematik der Anwendung der Trennungstheorie bei Schuldübernahmen, könnte das Zurückbehalten der Schulden im Sonderbetriebsvermögen zielführend sein. Dies hat der BFH als zulässig erachtet, BFH-Beschluss vom 27.04.2017, IV B 53/16.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 12 zum BFH-Beschluss vom 27.04.2017, IV B 53/16



Aktiva	SBV-Bilanz F		Passiva
	TEUR		TEUR
Grundstück	1.500	Kapital	500
		Bankverbindlich-keiten	1.000
	1.500		1.500



Franz Ferdinand (F) ist als Kommanditist und somit als Mitunternehmer an 2 gewerblichen GmbH & Co. KG beteiligt. An der GmbH & Co. KG 1 (KG 1) ist er zu 50 %, an der GmbH & Co. KG 2 (KG 2) zu 70 % am Vermögen, GuV sowie den stillen Reserven beteiligt.

Von 2006 bis Oktober 2008 überließ F ein Grundstück an die KG 1 unentgeltlich. Das Grundstück wurde mithilfe eines Bankdarlehens erworben. Grundstück und Darlehensverbindlichkeit ordnete F zutreffend dem Sonderbetriebsvermögen bei der KG 1 zu.

Mit Wirkung zum 01.11.2008 übertrug F das Grundstück unentgeltlich und damit zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG in das Gesamthandsvermögen der KG 2 unter Zurückbehaltung der Verbindlichkeit.

Das FA erkannte im Anschluss die Zuordnung der Verbindlichkeit beim Sonderbetriebsvermögen der KG 2 des F nicht an und ging von einer Verbindlichkeit des Privatvermögens des F aus, wodurch der Betriebsausgabenabzug für die Zinsaufwendungen versagt blieb.

Annahmen

Buchwert Grundstück = 1.500 TEUR (gemeiner Wert = 2.000 TEUR).

Buchwert Verbindlichkeit = 1.000 TEUR.

Buchung bei KG 2 auf Kapitalkonto II (Eigenkapital) und Verwendung Ergänzungsbilanz zur Vermeidung des Überspringens stiller Reserven auf Gesellschafter E (= Vermeidung einer Bereicherung des Gesellschafters E).

Ohne Erfassung der Zinsaufwendungen.

Frage

Bleibt die zurückbehaltene Verbindlichkeit Sonderbetriebsvermögen des F?

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 12

- Die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks aus dem SBV des F bei der KG 1 in das Gesamthandsvermögen der KG 2, an der F beteiligt ist, erfolgt zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG.
- Die Verbindlichkeit verliert mit der Übertragung den betrieblichen Zurechnungszusammenhang (Veranlassungszusammenhang) nicht, da sie der Finanzierung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens dient.
- Die Einordnung des Darlehens als betrieblich veranlasste Schuld folgt allein aus der betrieblichen Nutzung des Wirtschaftsgutes, für das es aufgenommen worden ist.
- Die zurückbehaltene Verbindlichkeit folgt dem Grundstück in den Bereich des Sonderbetriebsvermögens bei der KG 2 nach (Überführung).
- Die Zinsen sind in vollem Umfang (und nicht nur zu 70 %) als Sonderbetriebsausgaben des F bei der KG 2 abziehbar.

Sonderbetriebsvermögensbereich F bei KG 1

Soll	TEUR	Haben	TEUR
Entnahme	1.500	Grundstück	1.500
Verbindlichkeit	1.000	Einlage	1.000

Gesamthandsbilanz KG 2

Soll	TEUR	Haben	TEUR
Grundstück	2.000	Kapitalkonto II F	2.000

Ergänzungsbilanz F bei KG 2

Soll	TEUR	Haben	TEUR
Minderkapital (stille Reserven)	500	Grundstück	500

Sonderbetriebsvermögensbereich F bei KG 2

Soll	TEUR	Haben	TEUR
Entnahme	1.000	Verbindlichkeit	1.000

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 13

Xaver Schmidt (X) ist als Kommanditist zu 70 % am Vermögen der XY-GmbH & Co. KG beteiligt.

Aktiva	Gesamthandsbilanz XY-KG		Passiva
	EUR		EUR
Wirtschaftsgüter	1.000.000	Kapital I X	700.000
		Kapital I Y	300.000
	1.000.000		1.000.000

Aktiva	Sonderbilanz X		Passiva
	EUR		EUR
Grundstück	1.000.000	Kapital	700.000
(Verkehrswert 1.500.000 EUR)		Verbindlichkeiten	300.000
	1.000.000		1.000.000

Mit notariellem Vertrag vom 26.06.2025 überträgt X ein bis dahin zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörendes bebautes Grundstück in das Gesamthandsvermögen der XY-GmbH & Co. KG.

Auf dem Grundstück lastet eine Verbindlichkeit i. H. v. 300.000 EUR, die die XY-GmbH & Co. KG mit übernommen hat. Außerdem erfolgt eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto I (Eigenkapital) des X i. H. d. Differenz der Verbindlichkeit zum Buchwert = 700.000 EUR.

Der Buchwert des Grundstücks beläuft sich auf 1.000.000 EUR und wurde von der XY-GmbH & Co. KG entsprechend fortgeführt. Der Verkehrswert des Grundstücks beträgt 1.500.000 EUR.

In der Gesamthandsbilanz wurde wie folgt gebucht:

Soll	EUR	Haben	EUR
Grundstück	1.000.000	Verbindlichkeiten	300.000
		Kapital I X	700.000

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 13

1. Lösung des BMF, Schreiben vom 08.12.2011, Rz. 15, a. a. O.

Da das Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen des X in das Gesamthandsvermögen der KG übertragen wird, liegt ein Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG vor. Die Übernahme der Verbindlichkeit stellt ein für die Buchwertfortführung schädliches Entgelt dar. Da das schädliche Entgelt jedoch unter dem Verkehrswert liegt, handelt es sich um einen teilentgeltlichen Vorgang.

Daneben stellt die Gutschrift auf dem Kapitalkonto I als Eigenkapitalkonto ebenfalls ein Entgelt dar, dass aber unschädlich ist, da es zur Gewährung von Gesellschaftsrechten führt, was gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ausdrücklich zum Buchwertansatz führt.

Lt. Auffassung der Finanzverwaltung kommt es aufgrund der Anwendung der Trennungstheorie i. R. d. Übertragung des Grundstücks zur teilweisen Aufdeckung von stillen Reserven, Rz. 15 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011, a. a. O.

	EUR	%
Übernahme der Verbindlichkeiten = Entgelt	300.000	20
Verkehrswert	1.500.000	100

		EUR
80 % unschädlich	= Buchwertfortführung 80 % von 1.000.000 EUR	800.000
20 % entgeltlich	= Entgelt	300.000
Ansatz Grundstück in Gesamthandsbilanz		1.100.000

Realisierung stiller Reserven:

Entgelt 300.000 EUR - 20 % des Buchwerts 200.000 EUR = 100.000 EUR (oder 20 % der gesamten stillen Reserve 500.000 EUR) in der Sonderbilanz des X.

Buchungssätze BMF

Sonderbilanz

Soll	EUR	Haben	EUR
Verbindlichkeit	300.000	Grundstück	1.000.000
Entnahme	800.000	**Ertrag**	**100.000**

Gesamthandsbilanz

Soll	EUR	Haben	EUR
Grundstück	1.100.000	Verbindlichkeiten	300.000
		Kapital I X	800.000

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

2. Lösung des BFH, Urteil vom 19.09.2012, IV R 11/12, a. a. O.

I. H. d. übernommenen Verbindlichkeiten von 300.000 EUR liegt unstreitig ein entgeltliches Geschäft vor. Aber auch die weitere Buchung auf dem Kapitalkonto I des X stellt ein Entgelt dar, welches in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht, Rz. 11 des BFH-Urteils vom 19.09.2012, a. a. O.:

> *Der Senat kann aufgrund der getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilen, auf welchem Konto der Differenzbetrag zwischen der übernommenen Verbindlichkeit und dem Buchwert des Grundstücks gebucht worden ist. Für die Entscheidung des Streitfalls kann indessen dahinstehen, welcher Kategorie das betreffende Konto zuzuordnen ist und welche Bedeutung sich daraus für die Annahme eines Entgelts ergibt. Denn auch wenn aus der Buchung auf eine Gegenleistung gegenüber dem Kläger zu schließen wäre, hätte diese nicht die Realisierung eines Gewinns zur Folge, weil sie zusammen mit der übernommenen Verbindlichkeit den Buchwert des Grundstücks nicht überschritten hätte.*

Dies führt nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen des X, weil der Buchwert i. H. v. 1.000.000 EUR nicht höher ist als das Entgelt von 1.000.000 EUR (= 300.000 EUR Schuldübernahme zzgl. 700.000 EUR Gewährung von Gesellschaftsrechten).

Lt. BFH ist in dem Fall einer teilentgeltlichen Übertragung der Buchwert zunächst in vollem Umfang dem entgeltlichen Teil zuzuordnen. Erst wenn das Entgelt den Buchwert überschreitet, kommt es zur Realisierung von stillen Reserven.

Die o. g. Buchung ohne Aufdeckung stiller Reserven ist damit lt. BFH in Ordnung.

Es wird die Sperrfrist gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ausgelöst. Außerdem kann es zu einer Schenkung stiller Reserven des X an Y kommen, wenn eine Schenkungsabsicht besteht, die bei nahe stehenden Personen vermutet werden kann.

3. Problem der Vermeidung der Sperrfrist und der schenkungsteuerlichen Aspekte

Bei der o. g. Buchungsweise in der Gesamthandsbilanz wird die Sperrfrist gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ausgelöst, die bei schädlicher Veräußerung zur rückwirkenden Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven führen würde.

Außerdem würde hier bei vorhandener Zuwendungsabsicht, wie dies bei Familienpersonengesellschaften vermutet wird, eine Schenkung von X an Y vorliegen, soweit stille Reserven auf den anderen Gesellschafter Y überspringen (= 400.000 EUR x 30 % = 120.000 EUR).

Zur Vermeidung der Sperrfrist und auch der ggf. vorhandenen Schenkungsteuerproblematik müsste wie folgt gebucht werden:

Sonderbilanz

Soll	EUR	Haben	EUR
Verbindlichkeit	300.000	Grundstück	1.000.000
Entnahme	800.000	**Ertrag**	**100.000**

Gesamthandsbilanz

Soll	EUR	Haben	EUR
Grundstück	1.500.000	Verbindlichkeiten	300.000
		Kapital I X	1.200.000

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Ergänzungsbilanz X

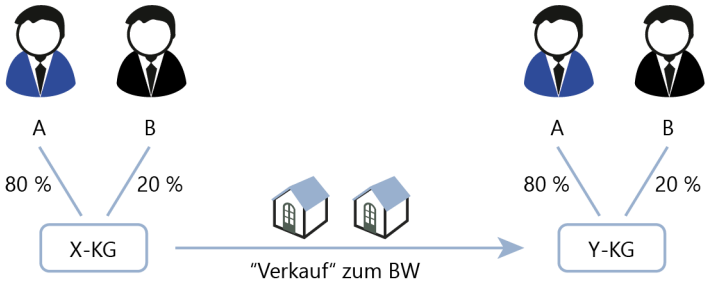
Soll	EUR	Haben	EUR
Minderkapital	400.000	Minderwert Grundstück	400.000

In diesem Fall würden allerdings aber sowohl nach BFH- als auch BMF-Meinung stille Reserven aufzudecken sein, da das Entgelt von 1.500.000 EUR (= 300.000 EUR Schuldübernahme zzgl. 1.200.000 EUR Gewährung von Gesellschaftsrechten) den Buchwert von 1.000.000 EUR übersteigt, Rz. 11, BFH-Urteil vom 19.09.2012, IV R 11/12, a. a. O.

Es käme zur Aufdeckung stiller Reserven von 20 % x 500.000 EUR = 100.000 EUR. Die nicht aufzudeckenden stillen Reserven wären dann in einer Ergänzungsbilanz dem X zuzurechnen.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

5. Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften



Frage: Verstößt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, sofern eine Übertragung von WiG zwischen beteiligungsidentische PersG nicht zum BW möglich ist?

Ergebnis/Leitsatz des BVerfG

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist laut Beschluss des BVerfG vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13 **unvereinbar** mit Art. 3 Abs. 1 GG, soweit eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert **ausgeschlossen** ist. Hierin sieht das BVerfG eine Benachteiligung entsprechender Übertragungen gegenüber den vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ausdrücklich erfassten Übertragungsvarianten. Es seien keine sachlich einleuchtenden Gründe für diese Ungleichbehandlung ersichtlich.

Folge des Beschlusses des BVerfG war, dass der Gesetzgeber zum Handeln gezwungen wurde. Es kam folglich zu einer rückwirkenden Neuregelung für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000.



§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Satz 1 gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut

…

4.unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer

übertragen wird.

Fallbeispiel 14

Sachverhalt

Xaver Fix (X) ist alleiniger Kommanditist der Baufix GmbH & Co. KG (KG 1), deren Komplementär-GmbH nicht am Vermögen beteiligt ist.

Zum Gesellschaftsvermögen der gewerblich tätigen KG 1 gehört ein Betriebsgrundstück. Der Buchwert für Grund und Boden und Gebäude beträgt zum 31.12.2025 insgesamt 500.000 EUR. Der Teilwert beträgt 1.500.000 EUR. Das Grundstück ist schuldenfrei.

Aus Gründen des Haftungsschutzes überträgt die KG 1 das Grundstück mit Wirkung zum 01.01.2026 durch notariell beurkundeten Übertragungsvertrag vom 22.12.2025 unentgeltlich auf die vorher Ende 2025 neu gegründete Grundstücks-GmbH & Co. KG (KG 2), deren alleiniger Kommanditist ebenfalls X ist. Die KG 2 ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

Die Übertragung soll ohne Gegenleistung erfolgen. Beide Gesellschaften haben lt. Gesellschaftsvertrag eine Kapitalkontenvereinbarung mit einem 3-Kontenmodell:

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

KG 1		Schlussbilanz 31.12.2025	KG 2		Schlussbilanz 31.12.2025
		EUR			EUR
Kapitalkonto I	Festkapital = Hafteinlage (Eigenkapital)	100.000	Kapitalkonto I	Festkapital = Hafteinlage (Eigenkapital)	100.000
Kapitalkonto II	Individuelles Rücklagenkonto u. a. zur Erfassung lfd. Verluste (Eigenkapital)	1.000.000	Kapitalkonto II	Individuelles Rücklagenkonto u. a. zur Erfassung lfd. Verluste (Eigenkapital)	0
Kapitalkonto III	Darlehens-, Privat-, oder Verrechnungskonto U. a. entnahmefähige Gewinnanteile (Fremdkapital)	500.000	Kapitalkonto III	Darlehens-, Privat-, oder Verrechnungskonto U. a. entnahmefähige Gewinnanteile (Fremdkapital)	0

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Grundfall

Die unentgeltliche Übertragung zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwester-Personengesellschaften führt zur Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG.

Eine solche unentgeltliche Übertragung zwischen den beteiligungsidentischen Personengesellschaften KG 1 und KG 2 liegt hier vor.

Hinweis: Zur Sicherstellung der Unentgeltlichkeit ist auf Ebene der KG 1 das variable Eigenkapitalkonto II zu mindern, vgl. dazu das BMF-Schreiben vom 26.07.2016, BStBl I S. 684.

Buchung Ebene KG 1

Soll	EUR	Haben	EUR
Kapitalkonto II X	500.000	Grund und Boden/Gebäude	500.000
Summe Soll	500.000	Summe Haben	500.000

Buchung Ebene KG 2

Soll	EUR	Haben	EUR
Grund und Boden/Gebäude	500.000	Kapitalkonto II X	500.000
Summe Soll	500.000	Summe Haben	500.000

Ergebnis: Die Übertragung erfolgt zum Buchwert ohne Aufdeckung der stillen Reserven.

Praktikerhinweis

Die Übertragung ist steuerbar, § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrEStG aber von der Grunderwerbsteuer befreit, § 6 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. § 24 GrEStG[1], wobei die 10-jährige Vor- und Nachbehaltensfrist zu beachten ist.

Abwandlung 1

Die Übertragung wurde bei der KG 1 auf Grundlage eines entsprechend lautenden Vertrags in Höhe des Buchwerts gegen das Kapitalkonto III (Fremdkapital) gebucht.

Lösung Abwandlung 1

Da das Kapitalkonto III Fremdkapitalcharakter hat und X korrespondierend eine Forderung gegen die KG 1 zusteht, handelt es sich nicht um eine unentgeltliche Übertragung, sondern um eine teilentgeltliche Übertragung des Grundstücks mit einem Teilwert i. H. v. 1.500.000 EUR gegen Hingabe einer Forderung im Nennwert (zugleich Teilwert) von 500.000 EUR.

Nach Auffassung der **strengen Trennungstheorie des BMF** lt. Schreiben vom 08.12.2011, BStBl I S. 1279, Rz. 15 müsste X deshalb 1/3 der stillen Reserven im Grundstück versteuern, da sich der entgeltliche Teil aus dem Verhältnis von Entgelt = 500.000 EUR zum Teilwert

[1] Die zeitliche Begrenzung der Steuerbefreiungen bis Ende 2026 wurde mittlerweile aufgehoben, so dass diese weiterhin und unbefristet fortgelten.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

1.500.000 EUR ergibt. i. H. v. 2/3 findet eine Buchwertfortführung nach den Grundsätzen der Entscheidung des BVerfG statt.

Bei Anwendung der modifizierten Trennungstheorie des IV. Senat des BFH (vgl. das Urteil vom BFH-Urteil , 11.12.2025, IV R 17/23, a. a. O.) käme es nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven, da bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns dem Entgelt von 500.000 EUR der gesamte Buchwert i. H. v. ebenfalls 500.000 EUR abgezogen werden würde.

Derzeit wendet das BMF das Urteil des IV.Senats zur modifizierten Trennungstheorie nicht an



Praktikerhinweis

Auch im Entscheidungs-Sachverhalt des BVerfG-Beschlusses vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13 wurde das Wirtschaftsgut zum Buchwert an die beteiligungsidentische Personengesellschaft veräußert, weshalb auch dort eine teilentgeltliche Übertragung vorliegt, die (auch unter Berücksichtigung der Entscheidung des BVerfG) nach denselben Grundsätzen wie Abwandlung 1 zur teilweisen Aufdeckung der stillen Reserven führt, wenn die strenge Trennungstheorie des BMF zu Grunde gelegt wird.

Abwandlung 2

Die Übertragung wurde bei der KG 1 auf Grundlage eines entsprechend lautenden Vertrags in Höhe des Buchwerts gegen das Kapitalkonto I gebucht, welches einen entsprechend hohen Betrag, von z. B. 1.000.000 EUR aufwies. Entsprechend soll bei der KG 2 eine Erhöhung des Kapitalkontos I des X um den Buchwert von 500.000 EUR erfolgt sein.

Lösung Abwandlung 2

In diesem Fall würde es sich um eine Übertragung gegen Minderung (KG 1) bzw. Erhöhung (KG 2) von Gesellschaftsrechten handeln, also (bei getrennter Betrachtung) keine unentgeltliche Übertragung. In diesem Fall würde es nach unserem Verständnis unter Hinweis auf den Gesetzeswortlaut und die Ausführungen im Urteil des BVerfG zu Rz. 199 der Beschlussgründe auch zu einer Buchwertfortführung kommen, so auch Dr. Martin Strahl in NWB 4/2024, 222.

Hinweis: Dies ist jedoch nicht rechtssicher und sollte daher in der Gestaltungsberatung vermieden werden.

Abwandlung 3

Das Grundstück ist nicht schuldenfrei, die Bankverbindlichkeiten der KG 1 i. H. v. 500.000 EUR werden durch die KG 2 übernommen.

Lösung Abwandlung 3

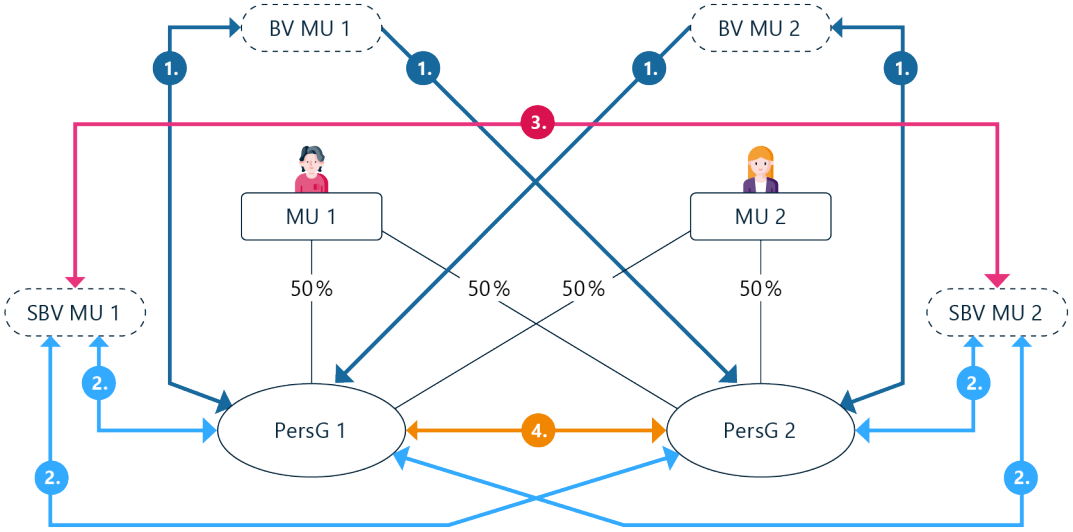
Die Übernahme der Schuld durch die KG 2 (was zivilrechtlich sowohl durch außenwirksame Schuldübernahme nach § 414 BGB, als auch nur durch Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis nach § 329 BGB erfolgen könnte) führt ebenso zu einer teilentgeltlichen Übertragung, die mit denselben Folgen verbunden ist, wie in der Abwandlung 1.

Will man also sichergehen, dass eine Buchwertfortführung erreicht wird, müssten die Verbindlichkeiten von der KG 1 zurückbehalten werden.

Die Folgen für die zurückbehaltenen Verbindlichkeiten sind nicht eindeutig. Mit guten Gründen kann entsprechend der „sog. Dackeltheorie“ argumentiert werden, dass es sich um steuerrechtliches negatives SBV II der KG 2 handelt, so dass die Zinsaufwendungen weiterhin Sonderbetriebsvermögen in der KG 2 darstellen.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Schaubild Übertragungen einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG



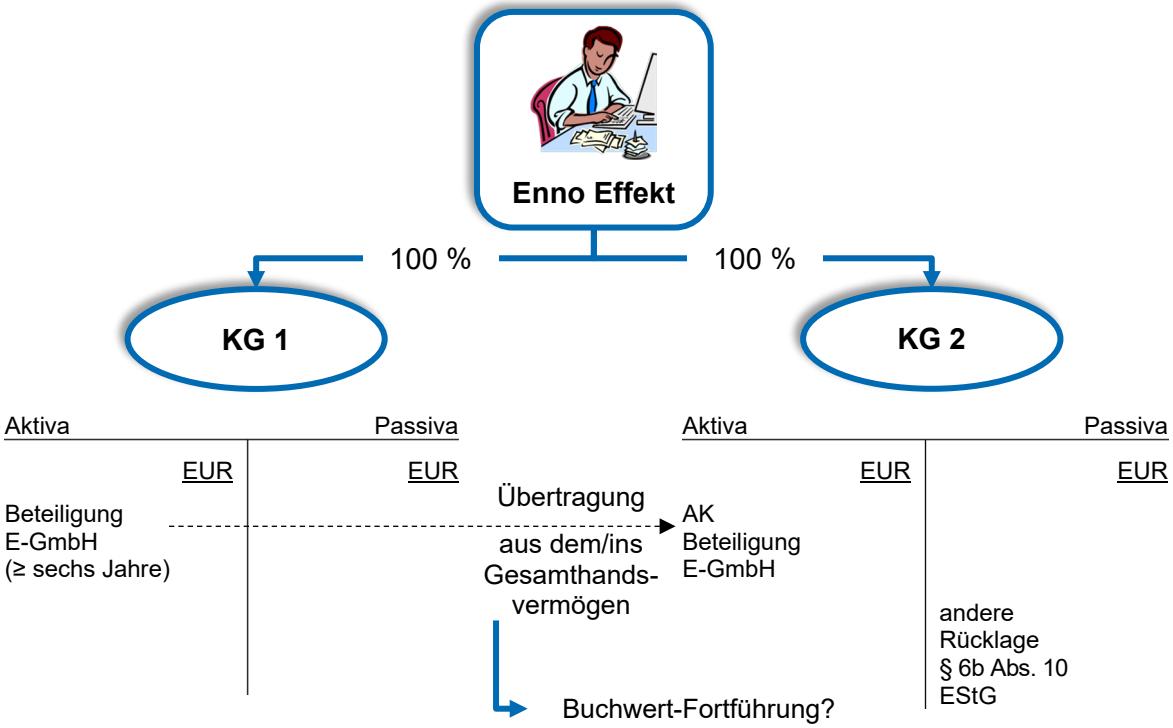
Erläuterungen:

1. Mitunternehmer in diesem Sinne können neben natürlichen Personen z. B. auch Mitunternehmerschaften (Ober-Personengesellschaften) oder Kapitalgesellschaften, aber auch Genossenschaften usw. sein.
2. Daneben sind auch Überführungen (ohne Rechtsträgerwechsel) zum Buchwert möglich nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG, hier z. B. zwischen dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Mitunternehmers 1 (z. B. als natürliche Person X) und dem SBV des X bei der Personengesellschaft 1 oder 2.
3. Zu § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern des SBV des einen Mitunternehmers in das SBV des anderen Mitunternehmers ist nur bei "derselben" Mitunternehmerschaft zum Buchwert zulässig.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Alternativ: Gestaltung unter Nutzung des § 6b EStG

Sachverhalt zum BFH-Urteil vom 09.11.2017, IV R 19/14



Übertragung stiller Reserven für das nämliche Wirtschaftsgut auf eine Schwesterpersonengesellschaft

Veräußert eine Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens an eine andere Personengesellschaft, an der einer ihrer Gesellschafter ebenfalls als Mitunternehmer beteiligt ist, kann nach dem o. g. BFH-Urteil der auf den Doppelgesellschafter entfallende Veräußerungsgewinn unter den Voraussetzungen des § 6b EStG im Umfang des Anteils des Doppelgesellschafters am Gesamthandsvermögen der Schwestergesellschaft auf die AK des nämlichen Wirtschaftsgutes übertragen werden.

Praktikerhinweis

Die Übertragung auf eine Schwesterpersonengesellschaft unter Nutzung des § 6b EStG bewirkt letztlich eine Buchwertfortführung.

Außerdem erzeugt man hierdurch AK bei der übernehmenden Personengesellschaft für ein nach § 6b EStG begünstigtes Reinvestitionswirtschaftsgut, auf welche § 6b-Rücklagen aus Veräußerungen anderer Wirtschaftsgüter übertragbar sind! Bezogen auf die o. g. Skizze könnte demnach die aus der Veräußerung einer anderen Beteiligung stammende § 6b-Rücklage auf die AK der erworbenen Beteiligung an der E-GmbH übertragen werden.

Dieser Gestaltung könnte z. B. der Vorzug gegenüber der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG gegeben werden, wenn Schulden übernommen werden sollen/müssen, die bei § 6 Abs. 5 EStG aufgrund der strengen Trennungstheorie des BMF schädliches Entgelt darstellen.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

6. Einschränkungen bei der Beteiligung von Kapitalgesellschaften, § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG

Die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften ist steuergünstiger gestellt als die Veräußerung sonstiger Wirtschaftsgüter. Wenn eine natürliche Person ihre GmbH-Beteiligung veräußert, braucht sie den Veräußerungsgewinn grundsätzlich nur zu 60 % der Besteuerung zu unterwerfen, § 3 Nr. 40 i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG. Wenn eine GmbH ihre Beteiligung an einer anderen GmbH veräußert, ist der Veräußerungsgewinn gem. § 8b Abs. 2 und 3 KStG sogar zu 95 % steuerfrei.

Mit den Einschränkungen des § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG soll verhindert werden, dass die Übertragung zu Buchwerten dazu genutzt wird, Wirtschaftsgüter Kapitalgesellschaften ganz oder anteilig zuzuordnen, deren Anteile anschließend entweder im Teileinkünfteverfahren (Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sind natürliche Personen) oder zu 95 % steuerfrei (Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sind wiederum Kapitalgesellschaften) veräußert werden.

Nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG ist der Teilwert anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Das gilt auch, soweit innerhalb von 7 Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsgutes nach Satz 3 der Anteil der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Auch hier ist der Teilwert rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung anzusetzen, § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG.

Hintergrund dieser sog. Körperschaftsteuerklausel ist der **Effekt der Verdopplung der stillen Reserven**, da diese nicht nur auf die Körperschaft, sondern auch auf die Anteile an der Körperschaft überspringen!

Beispiele:

1. Überträgt der Gesellschafter einer Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft z. B. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und ist auch vermögensmäßig eine Kapitalgesellschaft z. B. GmbH beteiligt, erfolgt insoweit die Übertragung zum Teilwert, § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG.

2. Überträgt der Gesellschafter einer Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft z. B. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und erfolgt anschließend z. B. ein Formwechsel der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft innerhalb von 7 Jahren nach der Übertragung zum Buchwert, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



Rechtsprechung

Der BFH hat mit Urteil vom 15.07.2021, IV R 36/18 zu § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG zum Fall eines einer Übertragung nach Satz 3 nachfolgenden Formwechsels der übernehmenden Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft folgende Grundsätze zur Auslegung aufgestellt:

1. Unter einem „Anteil“ i. S. d. § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG ist die (unmittelbare oder mittelbare) vermögensmäßige Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut und damit an den darin gespeicherten stillen Reserven zu verstehen.
2. Die Formulierung „aus einem anderen Grund“ i. S. d. § 6 Abs. 5 S. 6 EStG erfasst jeden Vorgang, der – zeitlich der Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG folgend – zur (unmittelbaren oder mittelbaren) Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut führt.
3. Wird bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft innerhalb der Sperrfrist eine Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt und hierdurch ein mittelbarer Anteil dieser Kapitalgesellschaft an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut begründet, führt dies zu einem Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG. Eine teleologische Reduktion des S. 6 kommt in einem solchen Fall nicht in Betracht, wenn im Zeitpunkt des Formwechsels an der Oberpersonengesellschaft (auch) natürliche Personen als Mitunternehmer vermögensmäßig beteiligt sind, die bereits an dem nach S. 3 übertragenen Betriebsgrundstück (mittelbar) vermögensmäßig beteiligt waren.
4. Verringert sich der mittelbare Anteil einer an der formgewechselten Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligten Kapitalgesellschaft an dem nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut bis zum Formwechsel (Sperrfristverstoß), bestimmt sich der Umfang des Teilwertansatzes nach S. 6 nach den vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnissen im Zeitpunkt der Übertragung nach S. 3.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Erweiterung der Körperschaftsteuerklauseln durch das JStG 2024:

Mit dem JStG 2024 wurde im § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG eine weitere sog. Körperschaftsteuerklausel ergänzt, die nach § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG auf Realteilungen entsprechend anzuwenden ist. Dort heißt es:

„Eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut im Sinne von Satz 5 und 6 liegt auch vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt."

Dies gilt für Übertragungen nach dem 18. 10. 2024 und stellt eine **subjektbezogene** Betrachtung dar.

Bisher wurde die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nicht angewendet, wenn bereits an der Mitunternehmerschaft Mitunternehmer-Kapitalgesellschaften beteiligt waren.

Beispiel:

Die X-GmbH überträgt einzelne Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zum Buchwert auf eine 100 % Tochter-GmbH & Co. KG, deren alleinige Kommanditistin sie ist.

Nach Ablauf von 3 Jahren (siehe Wartezeit des § 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) überträgt sie den Kommanditanteil (Mitunternehmeranteil) als fiktiven Teilbetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG durch Abspaltung auf eine Schwester-Kapitalgesellschaft zum Buchwert.

Seit Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG löst dies einen Sperrfristverstoß aus, weshalb rückwirkend auf die Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG der Teilwert anzusetzen ist.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

7. Unentgeltliche Übertragungen steuerfunktionaler Einheiten nach § 6 Abs. 3 EStG

7.1 Einführung

Mit dem UntStFG vom 20.12.2001 hat der Gesetzgeber die zwingende erfolgsneutrale Behandlung der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten geregelt.

Dabei wollte der Gesetzgeber wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen außerhalb des UmwStG mit dem Buchwert als Rechtsfolge regeln.

Hauptanwendungsfall des § 6 Abs. 3 EStG in der Praxis und auch Normzweck ist die **Begünstigung der vorweggenommenen Erbfolge im Bereich der Unternehmensnachfolge**. Dies ist aber nicht Voraussetzung der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG. Auch Erwerbe von Todes wegen fallen unter § 6 Abs. 3 EStG.

Besondere Bedeutung hat in diesem Zusammenhang die Übertragung von Mitunternehmeranteilen sowie von Anteilen von Mitunternehmeranteilen bei existierendem Sonderbetriebsvermögen.

Derzeit sind zu § 6 Abs. 3 EStG vor allem folgende BMF-Schreiben zu beachten:

- BMF vom 20.11.2019, BStBl I S. 1291 (Grundsatzerlass)
- BMF vom 05.05.2021 (Auswirkungen des BFH-Urteils v. 10.09.2020 – IV R 14/18)
- BMF vom 28.10.2025, DStR 2025, 2551 (Unentgeltliche Übertragung der Wirtschaftsgüter eines Gewerbebetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch)

7.2 Persönlicher Anwendungsbereich

Übertragender und Aufnehmender der betrieblichen Einheiten können natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften sein.

Bei der Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils wird nur die Übertragung auf natürliche Personen vom Anwendungsbereich der Vorschrift erfasst, § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.

Bei einer unentgeltlichen Übertragung von einer oder auf eine Kapitalgesellschaft gehen jedoch die Regelungen zur vGA oder der verdeckten Einlage vor, vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O., Rz. 2.7.3 Varianten der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG

	Unentgeltliche Übertragung	§ 6 Abs. 3
1.	Betrieb	Satz 1, Halbsatz 1 EStG
2.	Teilbetrieb	Satz 1, Halbsatz 1 EStG
3.	Mitunternehmeranteil (gesamt)	Satz 1, Halbsatz 1 EStG
4.	Teil eines Mitunternehmeranteils auf natürliche Person	Satz 1, Halbsatz 2 EStG
5.	Teile eines Betriebs (durch unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen)	Satz 1, Halbsatz 2 EStG

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Zu Varianten 4 und 5: Unschädliches Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen

Die Buchwertfortführung gilt auch, wenn der bisherige Mitunternehmer Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Dies löst allerdings eine **5-jährige Sperrfrist** aus und gilt nur, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mind. 5 Jahren nicht veräußert oder aufgibt.

Anderenfalls wird die Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 EStG für den bisherigen Mitunternehmer **rückwirkend aberkannt** und es kommt zur Aufdeckung stiller Reserven in Form eines laufenden Gewinns.

7.4 Definition der unentgeltlichen Übertragung

Unter einer Übertragung versteht man den Rechtsträgerwechsel.

Eine **Schuldübernahme** stellt **kein Entgelt** dar, BMF-Schreiben vom 13.01.1993, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 29.

Denn anders als bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern besteht Einigkeit darüber, dass bei der Übertragung von betrieblichen Einheiten die **Einheitstheorie** zur Anwendung kommt, vgl. BMF-Schreiben vom 13.01.1993, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 38.

Es kann sogar ein „Teilentgelt" vereinbart werden, ohne dass die Unentgeltlichkeit verloren ginge. Um weiterhin einen Anwendungsfall des § 6 Abs. 3 EStG zu haben, darf dieses Entgelt jedoch den Buchwert des Kapitalkontos nicht übersteigen!

Nach der Einheitstheorie entsteht ein Gewinn also grundsätzlich nur, wenn die Abfindung den gesamten Buchwert des Kapitalkontos übersteigt!

> Beispiel: Vater V überträgt seinen Mitunternehmeranteil (Buchwert Kapitalkonto: 200.000 EUR; Teilwert: 1.000.000 EUR) an der X-OHG i. R. d. vorweggenommenen Erbfolge auf seine Tochter T mit der Auflage, dass die Tochter 100.000 EUR an den Vater zahlt.
>
> Lösung: Es liegt insgesamt ein unentgeltlicher Vorgang vor.

Es liegt immer dann Unentgeltlichkeit i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG vor, wenn die Abfindung den Buchwert des Kapitalkontos nicht übersteigt **und zumindest teilweise eine Schenkungsabsicht** bestand.

Liegt die Abfindung jedoch unter dem Buchwert des Kapitalkontos, weil z. B. **negative Ertragsaussichten und keine Zuwendungsabsicht bestehen**, handelt es sich um eine entgeltliche Veräußerung gem. § 16 EStG, sodass § 6 Abs. 3 EStG nicht zur Anwendung gelangt.

Ein weiterer Sonderfall ist der des **negativen Kapitalkontos**.

Nach dem rechtskräftigen Urteil des FG Düsseldorf vom 19.01.2010, 13 K 4281/07 F, EFG 2010 S. 803 gilt hier Folgendes:

1. Es ist für jeden Einzelfall i. R. d. Auslegung anhand des erkennbaren Willens und den Vorstellungen der Parteien zu ermitteln, ob die Übernahme eines negativen Kapitalkontos anlässlich einer „unentgeltlichen" Unternehmensübertragung (hier an nicht Angehörige) eine Veräußerung oder eine Schenkung darstellt.
2. Die unentgeltliche Übertragung eines Unternehmens mit negativem Kapitalkonto, welches durch Überentnahmen vor Übertragung entstanden ist, ist nicht missbräuchlich, sondern eine von mehreren legalen Gestaltungen, auch wenn sie zu einer geringeren Steuerbelastung des Übertragenden als im Falle der Veräußerung führt.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



Praktikerhinweis

In der Praxis wird die Betriebsübergabe bzw. Übertragung des Mitunternehmeranteils häufig mit der Verpflichtung des Übernehmers zu einer lebenslänglichen Versorgungsleistung in Form einer dauernden Last verbunden, die beim Übernehmer zum Sonderausgabenabzug führt, vgl. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG. Hierin wird (i. d. R.) weiterhin eine Unentgeltlichkeit gesehen, so dass die Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 EStG weiterhin greift. Die Bestimmungen des dazu ergangenen BMF-Schreibens vom 11.3.2010, BStBl 2010 I S. 227 sollten allerdings unbedingt beachtet werden!

Der BFH hat mit Urteil vom 29.09.2021, IX R 11/19, bestätigt, dass Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen (ertragsteuerlich) nur innerhalb des Anwendungsbereiches von § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG ***unentgeltlich*** *sind. Wird nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG nicht begünstigtes Vermögen übertragen, liegt ertragsteuerlich eine voll- bzw. teilentgeltliche Übertragung vor.*

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

7.5 Sachlicher Anwendungsbereich bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters umfasst den Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen, **BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O., Rz. 3**.

7.5.1 Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils

Wird der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen, setzt § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich voraus, dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (funktionale Betrachtungsweise) übertragen werden (siehe aber nachfolgend).

Wird mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils auf einen Aufnehmenden funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen ins Privatvermögen überführt, liegt insgesamt eine tarifbegünstigte Betriebsaufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils vor. D. h. § 6 Abs. 3 EStG ist nicht anwendbar, **BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O., Rz. 9**.

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert übertragen oder nach § 6 Abs. 5 Satz 1 oder Satz 2 EStG in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt, ist § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG gleichwohl auf die Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils anwendbar, **BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O., Rz. 10**.

Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 6 Abs. 3 EStG ist möglich, denn es steht der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörende Wirtschaftsgüter zeitgleich oder taggleich nach § 6 Abs. 5 EStG überführt oder übertragen werden (BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, DStR 2012, 2118 und vom 12.05.2016, IV R 12/15, DStR 2016, 1518).

Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien darf jedoch keine Betriebszerschlagung zur Folge haben. Vielmehr muss auch nach Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen noch weiterhin eine funktionsfähige betriebliche Einheit bestehen und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein. § 6 Abs. 3 EStG ist demnach auch als eine Regelung der Umstrukturierung zu verstehen, welche mit der Umstrukturierungsnorm des § 6 Abs. 5 EStG auf einer Ebene steht (BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, DStR 2012, 2118 und vom 12.05.2016, IV R 12/15, DStR 2016, 1518). Das Erfordernis der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven ist sowohl in § 6 Abs. 5 EStG als auch in § 6 Abs. 3 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016 (BStBl 2017 I, 5, DStR 2017, 841) enthalten, **BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O., Rz. 11**.



Praktikerhinweis

Damit hat sich das BMF zumindest in diesen Fällen der Kombination von Übertragungen nach § 6 Abs. 5 und Abs. 3 EStG von der Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung des BFH verabschiedet.

Dies scheint leider wohl nicht auf die Fälle der Kombination von § 6 Abs. 5 EStG und §§ 20, 24 UmwStG auszustrahlen, wo weiterhin keine klare Verwaltungsauffassung erkennbar ist.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 15

Vater V ist zu 50 % als Kommanditist bei der V-KG beteiligt, an die er ein Grundstück vermietet.

V überträgt im Juli 2025 seinen gesamten Gesellschaftsanteil (Buchwert 100.000 EUR, gemeiner Wert 500.000 EUR) unentgeltlich auf seinen Sohn S.

Das Grundstück (Buchwert 50.000 EUR, gemeiner Wert 400.000 EUR) wird

Variante 1

mit auf den Sohn übertragen.

Variante 2

zeitgleich ins Privatvermögen des V überführt.

Variante 3

vor der Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer vorher durch V gegründeten 100 % V zuzurechnenden Grundstücks-GmbH & Co. KG (i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) übertragen. Die Übertragung wird in der Grundstücks-GmbH & Co. KG gegen das Kapitalkonto I und Kapitalkonto II (Eigenkapital) des V gebucht.

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 15

Variante 1

V hat seinen gesamten Mitunternehmeranteil unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf den Sohn übertragen. Es ist zwingend der Buchwert anzusetzen, BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O., Rz. 8.

Buchungssätze

Gesamthandsbereich

Soll	EUR	Haben	EUR
Kapitalkonto V	100.000	Kapitalkonto I S	100.000

Sonderbereich V

Soll	EUR	Haben	EUR
Kapital	50.000	Grundstück	50.000

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Variante 2

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und zeitgleich oder taggleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht zulässig, weil sich das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zum Zeitpunkt der Entnahme noch im Betriebsvermögen des Übertragenden befand und bei einer derartigen Konstellation gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG übertragen werden (vgl. hierzu das BFH-Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16, DStR 2018, 1014 mAnm *Wacker*). Es liegt in diesem Fall insgesamt grundsätzlich eine tarifbegünstigte Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils vor (BFH-Urteil vom 31.08.1995, VIII B 21/93, BStBl 1995 II, 890, DStR 1995, 1870). Die stillen Reserven im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen sind aufzudecken. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist nicht anwendbar, da der Übertragende mit der Übertragung des (gesamten) Anteils am Gesamthandsvermögen nicht mehr Mitunternehmer ist.

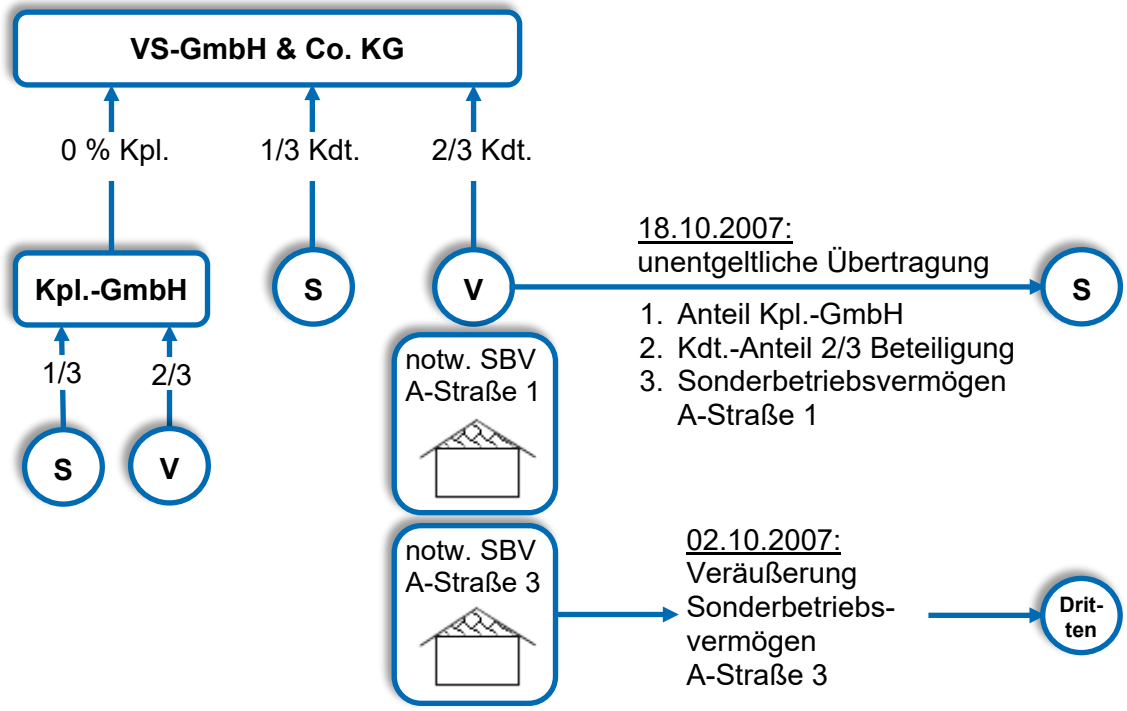
Der Gewinn ist (wohl) nicht gewerbesteuerpflichtig, BFH-Urteil vom 15.03.2000, VIII R 51/98, BStBl 2000 II S. 316, da es sich um eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils handelt.

Variante 3

Zunächst hat V sein Grundstück des Sonderbetriebsvermögens bei der V-KG in das Gesamthandsvermögen einer anderen KG, an der V als Mitunternehmer beteiligt ist, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Buchung auch auf dem Kapitalkonto I und dem Eigenkapitalkonto II) übertragen, so dass der Buchwert zwingend fortzuführen ist, § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG.

Wenn nun anschließend der gesamte Anteil des V an der V-KG dem Sohn geschenkt wird, ist § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG anzuwenden. Es liegt kein Fall der Gesamtplanrechtsprechung vor, da § 6 Abs. 5 und § 6 Abs. 3 EStG nebeneinander anwendbar sind, vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O., Rz. 10 und 11.

Fallbeispiel 16 zum BFH-Urteil vom 09.12.2014, IV R 29/14



An der gewerblich tätigen VS-GmbH & Co. KG (KG), die einen Handel mit Spielwaren, Kinderwagen und Textilien betreibt, waren zunächst zu 2/3 Vater (V) und zu 1/3 Sohn (S) als Kommanditisten beteiligt. Außerdem waren V und S ebenso zu 2/3 bzw. 1/3 an der Kpl.-GmbH beteiligt, die keine vermögensmäßige Beteiligung an der KG hatte.

Die Grundstücke A-Straße 1 und 3 wurden teilweise durch die KG genutzt und gehörten V. Im Haus Nr. 1 wurden der Keller als Lager und das 1. OG für den Spielwarenhandel genutzt, während sich das Handelsgeschäft für Kinderwagen und Textilien im EG des Hauses Nr. 3 befand. EG und 2. OG des Hauses Nr. 1 waren zu gewerblichen Zwecken vermietet, während das 3. OG zu privaten Wohnzwecken genutzt wurde. Das 1. OG des Hauses Nr. 3 war zu fremden Wohnzwecken vermietet. Die KG behandelte das Grundstück A-Straße 1 zu 83 % und das Grundstück A-Straße 3 zu 40 % als Sonderbetriebsvermögen des V.

Mitte 2001 gab die KG ihre Geschäftsräume in der A-Straße 3 auf und vermietete sie nach entsprechendem Umbau an den Betreiber einer Eisdiele. Ihre übrigen Geschäftsräume und die Geschäftsausstattung des Spielwarenhandels vermietete die KG an die im Jahr 2001 neu gegründete C-GmbH, an der die KG zu 30 % beteiligt war. Die C-GmbH erwarb große Teile des Warenlagers mit Spielwaren, während die Waren aus dem Textil- und Kinderwagenhandel von der KG bis zum Frühjahr 2003 an Dritte abverkauft wurden.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 02.10.2007 veräußerte V das Grundstück A-Straße 3 an den Betreiber der Eisdiele für 500.000 EUR, nachdem schon seit 2004 darüber verhandelt wurde.

Mit weiteren notariellen Verträgen vom 18.10.2007 übertrug V seinen gesamten Kommanditanteil sowie das verbliebene Sonderbetriebsvermögen A-Straße 1 und seinen Anteil an der Komplementär-GmbH auf S i. R. d. vorweggenommenen Erbfolge, sodass dieser Alleingesellschafter der KG wurde. Die Vermögensübertragung erfolgte unentgeltlich.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Das FA sah in der in einem zeitlichen Zusammenhang vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgten Veräußerung des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen (Grundstück A-Straße 3) einen schädlichen Gesamtplan und verneinte die Anwendung der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils. Es wurden die gesamten stillen Reserven im Mitunternehmeranteil und den Grundstücken bei V aufgedeckt und als begünstigter Gewinn aus der Aufgabe des Mitunternehmeranteils angesehen.

Frage

Ist § 6 Abs. 3 EStG anzuwenden oder liegt ein schädlicher Gesamtplan vor?

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 16

Der BFH hat wie erwartet folgendes entschieden:

> *Veräußert ein Mitunternehmer aufgrund einheitlicher Planung Sonderbetriebsvermögen, bevor er den ihm verbliebenen Mitunternehmeranteil unentgeltlich überträgt, steht dies der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen.*

Aus der Begründung:

Die Buchwertfortführung findet unabhängig davon Anwendung, ob im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen an Dritte veräußert worden ist.

Denn maßgebend ist nur das Betriebsvermögen, das sich am Tag der Übertragung im Betriebsvermögen befunden hat.

§ 6 Abs. 3 EStG setzt nur voraus, dass im Zeitpunkt der Übertragung eine funktionsfähige betriebliche Einheit besteht.

Die zu §§ 16 und 34 EStG entwickelte Gesamtplanrechtsprechung ist auf die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils gem. § 6 Abs. 3 EStG nicht übertragbar.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Praktikerhinweise

1. Nach dem BFH-Urteil vom 02.08.2012, a. a. O., steht es der Buchwertübertragung des verbliebenen Mitunternehmeranteils nicht entgegen, wenn zuvor eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene wesentliche Betriebsgrundlage zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf einen Dritten übertragen worden ist. Lt. dem aktuellen BFH-Urteil gilt dies auch, wenn - wie hier - ein solches Wirtschaftsgut vor der Anteilsübertragung unter Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Sonderbetriebsvermögen ausgeschieden ist. Hier ist nun das BMF aufgefordert, seinen vorläufigen Nichtanwendungserlass, BMF-Schreiben vom 12.09.2013, BStBl 2013 I S. 1164, in dieser Frage zurückzunehmen, wonach in solchen Fällen wegen eines schädlichen Gesamtplans § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar sei.
2. Es bleibt jedoch weiterhin dabei, dass § 6 Abs. 3 EStG keine Anwendung findet, wenn funktional wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mit übertragen wurden, sondern zurückbehalten und ins Privatvermögen überführt werden, vgl. BFH-Beschluss vom 31.08.1995, VIII B 21/93, BStBl 1995 II S. 890, angeführt, wonach folgendes gilt:

   > *Wird anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens, das für die Mitunternehmerschaft funktional wesentlich ist, zurückbehalten und in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist insgesamt eine (tarifbegünstigte) Aufgabe eines Mitunternehmeranteils anzunehmen.*

   So auch das BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O., Rz. 9.

7.5.2 Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

Unproblematisch ist es, Anteile eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich zum Buchwert zu übertragen, wenn kein (funktional wesentliches) Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist.

Bei Existenz von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen muss dieses grundsätzlich anteilig mit übertragen werden.

> Beispiel: Soweit der Vater V zu 60 % an der VM-KG beteiligt ist und dieser funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen überlässt, muss er, wenn er i. R. d. vorgenommenen Erbfolge die Hälfte seines Gesellschaftsanteils auf seinen Sohn S überträgt (S ist also anschließend mit 30 % an der KG beteiligt) auch die Hälfte seines Sonderbetriebsvermögens auf den Sohn übertragen.

Gem. Rz. 20 - 22 des BMF-Schreibens vom 20.11.2019, a. a. O. gilt:

§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ist im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen auch dann anwendbar, soweit das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen quotal nicht in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2000, IV R 51/98, BStBl 2005 II S. 173, DStR 2000, 1768). Umfasst das Sonderbetriebsvermögen mehrere Wirtschaftsgüter, z. B. Grundstücke, müssen deshalb nicht alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter anteilig mit übertragen werden.

Gemäß BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11 (DStR 2012, 2118) wird für die Fälle der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen eine rein wertmäßige (rechnerische) Betrachtung vorgenommen. Eines Wertgutachtens bedarf es nicht, wenn das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht.

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

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 17

Vater V ist alleiniger Kommanditist der V GmbH & Co. KG. Die V GmbH ist als Komplementärin nicht am Vermögen der KG beteiligt.

Für ihren Betrieb überlässt V der KG zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenem Lagerplatz.

Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. EUR. V überträgt nun auf seinen Sohn S neben dem hälftigen Kommanditanteil das ganze Grundstück 1. Grundstück 2 behält er hingegen vollständig zurück.

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 17

Wertmäßig betrachtet kommt es damit weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen. Diese Vorgehensweise führt daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Übertragung und deshalb nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven in dem vorhandenen Sonderbetriebsvermögen (hier also die Grundstücke 1 und 2). Die Behaltefrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG kommt nicht zur Anwendung, weil V wertmäßig einen Anteil am Sonderbetriebsvermögen überträgt, der dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen des Übertragenden entspricht. Diese Grundsätze gelten für den Fall der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen entsprechend.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

7.5.2.1 Disquotale Übertragung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

a) Unterquotale Übertragung – § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG

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

Voraussetzung für die Buchwertübertragung ist dann, dass der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.

Veräußert der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil – oder einen Teil davon – oder gibt er den Mitunternehmeranteil innerhalb der Behaltefrist auf, liegen in Bezug auf den ursprünglichen Übertragungsvorgang die Voraussetzungen für die Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht mehr vor. Für die gesamte Übertragung sind dann rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungsstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Der dabei beim Übertragenden entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 16 Abs. 3 EStG).

> Beispiel: Vater V und Sohn S sind jeweils zu 50 % an einer OHG beteiligt. V überträgt unentgeltlich einen Teil seines Gesellschaftsanteils auf S, behält sein Sonderbetriebsvermögen aber zurück, so dass V jetzt zu 25 % und S zu 75 % an der OHG beteiligt sind. S reduziert innerhalb der Fünf-Jahresfrist seine Beteiligung auf 20 % und veräußert entsprechend einen Teil seines Mitunternehmeranteils.
>
> Es liegt eine unterquotale Übertragung von V auf S nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vor, bei der die Behaltefrist zu beachten ist. Da der Anteil des S nach der Veräußerung (20 %) unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung (25 %) liegt, hat er auch einen Teil des übernommenen Mitunternehmeranteils veräußert. Für die ursprüngliche Übertragung von V auf S ist damit insgesamt § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar (Rn. 26). Für die gesamte Übertragung sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungsstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO). Der bei V entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 16 Abs. 3 EStG).

Eine Veräußerung i. S. d. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist grundsätzlich auch eine Einbringung nach den §§ 20 oder 24 UmwStG, unabhängig davon, ob die Buchwerte, gemeinen Werte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Als Veräußerung gilt auch ein Formwechsel nach § 25 UmwStG.

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

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

b) Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotal) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist der Vorgang nicht in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (ohne Lauf einer Sperrfrist) und eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (mit Lauf einer Sperrfrist) aufzuteilen. Denn in diesem Fall handelt es sich ausschließlich (und einheitlich) um eine unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ohne Lauf einer Sperrfrist (BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, DStR 2012, 2118), **BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. Rz. 32**.

Die o. g. Grundsätze gelten auch, wenn die Mitunternehmerstellung des Empfängers mit der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erstmals begründet wird (BFH-Urteil vom 06.12.2000, VIII R 21/00, BStBl 2003 II S. 194, DStRE 2001, 309).

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

7.6 Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen

Die unentgeltliche Aufnahme einer oder mehrerer Personen in ein Einzelunternehmen hat i. R. d. Generationennachfolge hohe Praxisrelevanz. Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG hat die entstehende Personengesellschaft zwingend die Buchwerte fortzuführen, wenn eine natürliche Person unentgeltlich in ein bestehendes Einzelunternehmen aufgenommen wird.



Praktikerhinweis

Das BMF sah hier bislang keinen Anwendungsfall des § 24 UmwStG, vgl. Rz. 01.47 UmwStE.

Dies hat der BFH zuletzt in seinem Urteil vom 18.09.2013, X R 42/10 anders gesehen und wie folgt entschieden:

> *Bringt der Steuerpflichtige einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft ein und wendet er zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zu, sind auf diesen Vorgang die Vorschriften der § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar.*

§ 24 UmwStG ist lt. BFH insoweit anwendbar, soweit der bisherige Betriebsinhaber an der Mitunternehmerschaft beteiligt wird, also er den Betrieb für eigene Rechnung in die Personengesellschaft einbringt.

Mittlerweile erkennt die Verwaltung die BFH-Meinung an, vgl. FinMin Hamburg, Erlass vom 17.06.2015, S 1978 c - 2014/002 - 52.

Bei gewünschter Buchwertfortführung sollte hier folglich im Zweifel ein Antrag nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gestellt werden!

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 18

Herbert Lustig (HL) betreibt seit Jahren auf eigenem Grundstück einen Baustoffhandel. Um seinen bisher angestellten Sohn Fred Lustig (FL) an das Unternehmen zu binden, bietet er ihm die unentgeltliche Aufnahme zum 01.01.2025 in sein Einzelunternehmen an.

Zu diesem Zweck wurde ein Gesellschafts- und Einbringungsvertrag abgeschlossen. Im § 3 dieses Vertrages heißt es u. a.:

§ 3 Gesellschafter und ihre Einlagen

1. *HL nimmt mit Wirkung vom 01.01.2025 FL unentgeltlich in sein Einzelunternehmen auf. Zu diesem Zweck bringt HL die Wirtschaftsgüter seines Einzelunternehmens – mit Ausnahme des Grundstücks - zur Hälfte für eigene zur anderen Hälfte für Rechnung des FL in die KG ein. Die Werte der Handels-/Steuerbilanz zum 31.12.2024 werden (mit Ausnahme des Grundstücks) in der Eröffnungsbilanz der KG zum 01.01.2025 übernommen.*
2. *Das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz wird den Gesellschaftern zu 1/2 zugerechnet.*
3. *HL bleibt Eigentümer folgender schuldenfreier, bisher bilanzierter Wirtschaftsgüter, die ab dem 01.01.2025 an die KG vermietet werden:*
   a) *Grund und Boden,*
   b) *Gebäude.*

Schlussbilanz des Einzelunternehmens HL:

Handelsbilanz/Steuerbilanz Einzelunternehmen HL

Aktiva	31.12.2024		Passiva
	EUR		EUR
Grund und Boden	60.000	Kapital	600.000
Gebäude	135.000	Übrige Passiva	285.000
BGA	75.000		
Fuhrpark	15.000		
Übrige Aktiva	600.000		
	885.000		885.000
===	=======	===	=======

Aufgabe

Erläutern Sie die sich aus der Umstrukturierung des Unternehmens ergebenden bilanzsteuerlichen Rechtsfolgen.

Anmerkungen

- Auf eine mögliche Gewerbesteuerrückstellung und evtl. umsatzsteuerliche Folgen ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.
- Im Zweifel ist die Verwaltungsmeinung anzuwenden.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Erweiterung des Fallbeispiels

Aufgrund unüberbrückbarer Meinungsverschiedenheiten mit seinem Vater veräußerte FL mit dessen Zustimmung mit Wirkung vom 01.01.2026 seinen Mitunternehmeranteil an Kurt Schmidt (KS) für 412.500 EUR. In der Gesellschaftsbilanz soll KS das Kapitalkonto von FL fortführen. Auf die Veräußerung zum 01.01.2026 ist nicht weiter einzugehen.

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 18

Zivilrecht

Die Aufnahme von FL in das Einzelunternehmen von HL geschieht im Wege der Einzelrechtsnachfolge. Einzelrechtsnachfolger ist die KG.

Das UmwG ist bei Ausgliederungen zur Neugründung auf Personenhandelsgesellschaften nicht anwendbar, § 152 UmwG (Umkehrschluss).

Steuerrecht

Steuerlich erfolgt die Aufnahme von FL nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zu Buchwerten. Die KG als Rechtsnachfolger ist nach § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG an den Buchwertansatz gebunden.

Ein sich aus § 24 UmwStG ergebendes Wahlrecht bezüglich des Wertansatzes kommt nicht zum Tragen, weil § 6 Abs. 3 EStG als lex specialis Vorrang hat, Rz. 01.47 UmwStE.



Praktikerhinweis

Der BFH hatte bereits mit Urteil vom 12.10.2005, X R 35/04, BFH/NV 2006 S. 521, Folgendes zur o. g. Problematik entschieden:

Soweit der Vater seinen Betrieb für eigene Rechnung in die KG einbringt, erfüllt er die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG.

Soweit der Vater seinen Betrieb für fremde Rechnung - also für Rechnung seines Sohnes - eingebracht hat, spaltete der Vater von seinem Betriebsvermögen zeitgleich mit der Einbringung einen ideellen Anteil i. H. v. 50 % ab, nahm seinen Sohn somit unentgeltlich in sein Einzelunternehmen auf, § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG. Diesen ideellen Anteil führt FL zugleich als Mitunternehmeranteil fort. Dabei ist zwingend der Buchwert fortzuführen, § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 3 EStG.

Dies hat der BFH zuletzt in seinem Urteil vom 18.09.2013, X R 42/10 bestätigt.

Mittlerweile sieht dies auch die Verwaltung so, vgl. FinMin Hamburg, Erlass vom 17.06.2015, S 1978 c - 2014/002 - 52.

Das Grundstück ist eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens, da es zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich ist und offensichtlich eine besondere wirtschaftliche Bedeutung für das Unternehmen hat, H 15.7 Abs. 5 (Wesentliche Betriebsgrundlage) EStH. Es bleibt durch die Vermietung an die KG weiterhin Betriebsvermögen des Mitunternehmers HL; es wird notwendiges Sonderbetriebsvermögen I des HL bei der KG, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, R 4.2 Abs. 12 EStR. Somit liegt ein Fall des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vor. Die 5-jährige Sperrfrist wird ausgelöst.

Für die eingebrachten Wirtschaftsgüter sind daher insgesamt die Buchwerte fortzuführen, § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG. Die KG hat zum 01.01.2025 eine Eröffnungsbilanz sowie eine Sonderbilanz für das Sonderbetriebsvermögen des HL aufzustellen.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Eröffnungsbilanz KG

Aktiva	01.01.2025		Passiva
	EUR		EUR
BGA	750.000	Kapital I HL	202.500
Fuhrpark	15.000	Kapital I FL	202.500
Übrige Aktiva	600.000	Übrige Passiva	285.000
	690.000		690.000
===	=======	===	=======

Sonderbilanz HL

Aktiva	01.01.2025		Passiva
	EUR		EUR
Grund und Boden	60.000	Kapital	195.000
Gebäude	135.000		
	195.000		195.000
===	=======	===	=======

Im Einzelunternehmen des HL entsteht kein Veräußerungsgewinn hinsichtlich der übertragenen bzw. überführten Wirtschaftsgüter. Alle stillen Reserven sind von HL auf die KG und damit auch auf FL übergegangen.

Wegen des unentgeltlichen Erwerbs muss die KG die bisherige AfA des Einzelunternehmens nach § 7 Abs. 1, 2 und 4 EStG weiterführen; dies gilt auch für die Wertansätze in der Sonderbilanz des HL.

Erweiterung des Fallbeispiels

Wegen der Veräußerung des Mitunternehmeranteils des FL an KS am 01.01.2026 ist die Missbrauchsvorschrift des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG zu beachten.

Hiernach ist § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG (Buchwertansatz) nicht anzuwenden, wenn der Rechtsnachfolger seinen Mitunternehmeranteil innerhalb von 5 Jahren veräußert.

Der Verkauf des Anteils stellt ein nach § 6 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 EStG für HL rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Damit gelten für den ursprünglichen Übertragungsstichtag (01.01.2025) die allgemeinen Besteuerungsregeln.

HL erzielt einen laufenden, nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Gewinn.

Der Einkommensteuerbescheid 2025 des HL ist unter Berücksichtigung des Gewinns nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Dieser Gewinn unterliegt mangels anderer Regelung der Gewerbesteuer; der Gewerbesteuermessbescheid ist nach § 35b Abs. 1 GewStG zu ändern.

Für FL ist rückwirkend ab dem 01.01.2025 eine Ergänzungsbilanz zu erstellen und fortzuführen:

Die Gewinnanteile des FL seit 01.01.2025 und der Veräußerungsgewinn des FL zum 01.01.2026 werden entsprechend um die Mehrwerte gemindert.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 19

Vater V erzielt aus seinem Einzelunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Im Betriebsvermögen des V befinden sich zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenem Lagerplatz. Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. EUR. V nimmt seinen Sohn S unentgeltlich in sein Einzelunternehmen auf und S erhält einen Vermögensanteil von 50 % am Betriebsvermögen. Abweichend davon erhält S das Alleineigentum am Grundstück 1 und V bleibt dafür Alleineigentümer des Grundstücks 2.

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

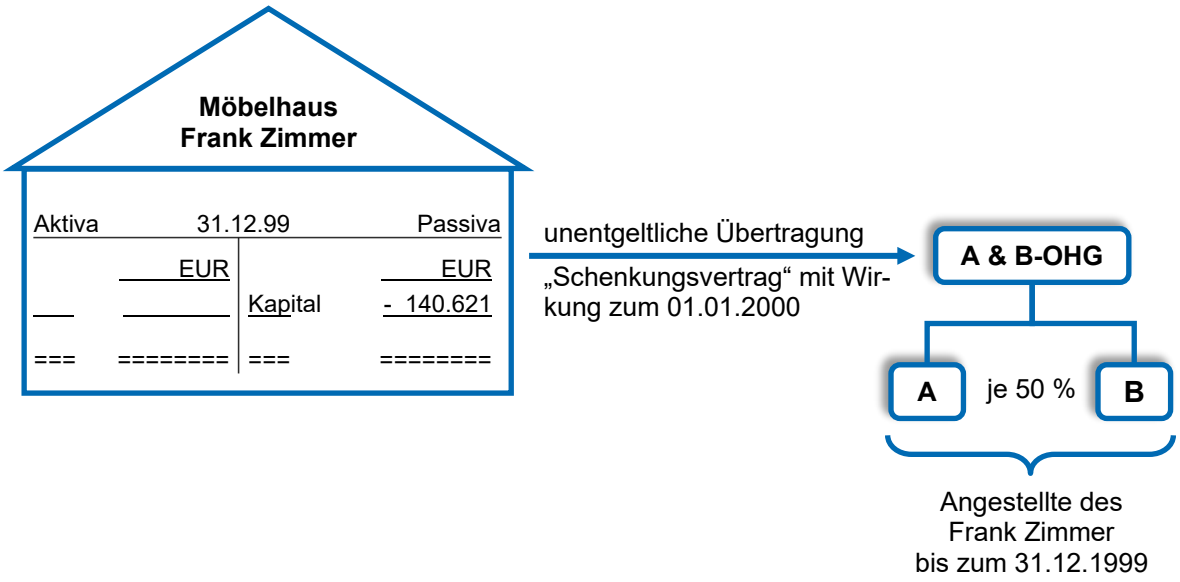
Lösung Fallbeispiel 19

Wertmäßig betrachtet kommt es damit weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Begründung von Sonderbetriebsvermögen. Dieses Vorgehen führt daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Aufnahme des S. Die Behaltefrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG kommt auch hier nicht zur Anwendung.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

7.7 Unentgeltliche Übertragung (Schenkung) eines Einzelunternehmens mit negativem Kapitalkonto, § 6 Abs. 3 EStG, FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2010, 13 K 4281/07 F, EFG 2010 S. 803

Sachverhalt



Der kinderlose Steuerpflichtige Frank Zimmer betrieb bis zum 31.12.1999 ein Einrichtungshaus. Das Einrichtungshaus übertrug er einschließlich der Verbindlichkeiten mit Wirkung zum 01.01.2000 durch eine als Schenkungsvertrag bezeichnete Vereinbarung vom 21.11.1999 auf A und B in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der extra hierfür gegründeten A & B-OHG zu gleichen Teilen. Die bis zum 31.12.1999 bei Frank Zimmer angestellten A und B hatten für die Übernahme keine Zahlung an diesen zu leisten. Das Kapitalkonto war im Zeitpunkt der Übernahme negativ (- 140.621 EUR). A schied zum 31.08.2004 aus der OHG aus und B führte das Unternehmen als Einzelunternehmen fort. Gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2004 legte B Einspruch ein und trug vor, dass die Übernahme des negativen Kapitalkontos von Frank Zimmer einen entgeltlichen Erwerb darstelle, der zu einer Bilanzierung eines entgeltlich erworbenen Firmenwerts i. H. d. aufgedeckten stillen Reserven von 140.261 EUR führe. Dieser sei über eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben. Frank Zimmer wurde vom FA zum Einspruchsverfahren hinzugezogen und beantragte den Einspruch des B zurückzuweisen, da die Übertragung des Unternehmens rein privater Natur gewesen sei.

Er selbst habe keine Kinder und habe immer seine Angestellten wie eigene Kinder angesehen. Es wäre ihm nie um eine Erzielung eines Veräußerungsgewinns gegangen. Das FA half dem Einspruch des B mit der Begründung ab, dass die Beteiligten fremde Dritte seien und daher eine entgeltliche Übertragung, die zu AK führe, vorläge. Die Aussage von Frank Zimmer, es hätten ausschließlich private Gründe vorgelegen, sei nicht glaubhaft. Frank Zimmer wendete sich gegen diese Einspruchsentscheidung.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung des FG

Das Unternehmen wurde aufgrund einer als Schenkungsvertrag bezeichneten und von allen Parteien unterzeichneten Vereinbarung übertragen. Dem Einwand des B, er habe den genauen Umfang des negativen Kapitalkontos zum 31.12.1999 bei Abschluss des Schenkungsvertrages nicht einschätzen können, kommt keine Bedeutung zu, da spätestens seit der Eröffnungsbilanz der OHG ihm die Höhe des negativen Kapitalkontos bekannt war. Hiergegen hatte sich B bis zum Ausscheiden des A in 2004 nicht gewandt, sodass anzunehmen ist, dass alle Parteien trotz eines negativen Kapitalkontos von einer Bereicherung und damit von einer Schenkung ausgegangen sind. Grundsätzlich führt nach der Rechtsprechung des BFH die Übernahme eines negativen Kapitalkontos unter Familienangehörigen aufgrund einer Unternehmensübertragung nicht zu einer Anschaffung, da insoweit die widerlegbare Vermutung für ein unentgeltliches Geschäft besteht.

Dies führt im Umkehrschluss allerdings nicht dazu, dass eine Unternehmensübertragung unter fremden Dritten automatisch zu einer Anschaffung führt. Für jeden Einzelfall ist daher im Wege der Auslegung des erkennbaren Willens und den Vorstellungen der Parteien zu ermitteln, ob die Übernahme eines negativen Kapitalkontos anlässlich einer Unternehmensübertragung eine Schenkung darstellt. Im vorliegenden Fall liegt lt. Entscheidung des FG eine Schenkung vor, sodass § 6 Abs. 3 EStG auf die Übernahme anzuwenden ist. Gem. § 6 Abs. 3 EStG muss der bisherige Betriebsinhaber bei einer unentgeltlichen Übertragung die Wirtschaftsgüter mit den Werten ansetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden. Da ein Firmenwert ein immaterielles Wirtschaftsgut ist, welches nur bei einem entgeltlichen Erwerb aktiviert werden darf, gilt für den selbstgeschaffenen Firmenwert das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG. Für den Rechtsnachfolger besteht durch Übernahme der Werte nach § 6 Abs. 3 EStG auch das Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG. Ohne Aktivierung kann auch eine Abschreibung gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht vorgenommen werden. Auch wenn die unentgeltliche Übertragung eines Unternehmens mit einem negativen Kapitalkonto zu einer geringeren Steuerbelastung des Übertragenden führt als im Falle der Veräußerung, ist dies entgegen des Einwands des B nicht missbräuchlich, sondern lt. Urteil des FG eine von mehreren legalen Gestaltungen.

Hinweis

Da der Steuerpflichtige Frank Zimmer zum Einspruchsverfahren der OHG gem. § 174 Abs. 5 Satz 2 AO hinzugezogen wurde, erlangt er im Einspruchsverfahren die Stellung eines Verfahrensbeteiligten i. S. d. § 359 Nr. 2, § 360 Abs. 1 und 4 AO. Die Hinzuziehung begründet für sich allerdings keine Klagebefugnis. Eine Klagebefugnis ist jedoch nach allgemeiner Ansicht anzunehmen, wenn eine materiell-rechtliche Beschwer aufgrund der Bindungswirkung der Entscheidung der Finanzbehörde zu seinen Lasten geht, denn eine Änderung des angefochtenen Bescheides führt zu einer Änderung gem. § 174 Abs. 4 und 5 AO des Bescheides des Hinzugezogenen. Frank Zimmer ist materiell und formell durch die Entscheidung beschwert und ist daher klagebefugt.

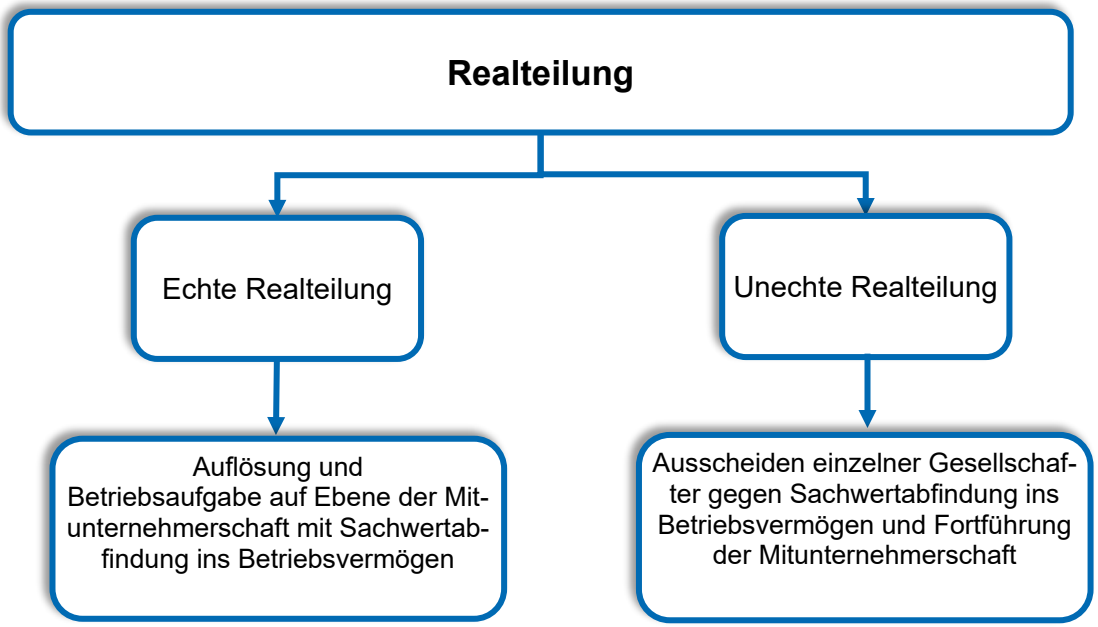
H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

8. Realteilung von Mitunternehmerschaften, § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG

8.1 Definition der Realteilung (Echte und unechte Realteilung)

Die Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG ist grundsätzlich durch den auf der Ebene der Mitunternehmerschaft verwirklichten Tatbestand der Betriebsaufgabe gekennzeichnet. In diesem Fall wird die Personengesellschaft beendet und man spricht von einer sog. **echten Realteilung**.

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Mitunternehmerschaft aus und erhält er eine Sachwertabfindung (z. B. Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil oder auch einzelne Wirtschaftsgüter), die bei ihm Betriebsvermögen wird, spricht der BFH von einer **unechten Realteilung**, BFH-Urteil vom 17.09.2015, III R 49/13, BStBl 2017 II S. 37 und BFH-Urteil vom 30.03.2017, IV R 11/15.



Rechtsfolge der Realteilung ist grundsätzlich die Buchwertfortführung.

§ 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG hat Vorrang vor den Regelungen des § 6 Abs. 3 und 5 EStG.

Für die Annahme einer im Übrigen steuerneutralen Realteilung ist die Zahlung eines Spitzen- oder Wertausgleichs unschädlich.

Eine Realteilung setzt voraus, dass mind. eine wesentliche Betriebsgrundlage nach der Realteilung weiterhin Betriebsvermögen eines Realteilers darstellt.

Dabei ist nicht erforderlich, dass jeder Realteiler wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens erhält.

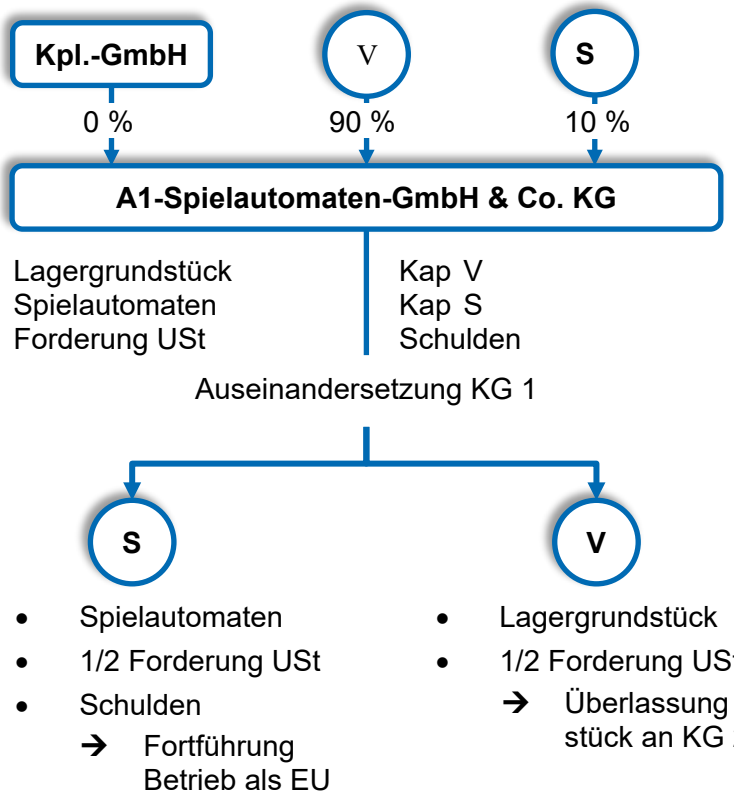
Die in das Privatvermögen überführten oder übertragenen Wirtschaftsgüter stellen Entnahmen der Realteilungsgemeinschaft dar. Im Übrigen sind zwingend die Buchwerte fortzuführen.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Eine begünstigte Realteilung i. S. v. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist insoweit nicht gegeben, als Einzelwirtschaftsgüter der real zu teilenden Mitunternehmerschaft unmittelbar oder mittelbar in das Betriebsvermögen einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden, § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG, und die Körperschaft nicht schon bisher mittelbar oder unmittelbar an dem übertragenen Wirtschaftsgut beteiligt war. Dies gilt auch dann, wenn an der real zu teilenden Mitunternehmerschaft ausschließlich Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind.

Zur Realteilung ist das **BMF-Schreiben vom 19.12.2018** (BStBl 2019 I S. 6) (**Realteilungserlass**) ergangen.

Fallbeispiel 20 zum BFH-Urteil vom 16.03.2017, IV R 31/14



Die A1-Spielautomaten-GmbH & Co. KG (KG 1) betreibt die Aufstellung und den Vertrieb von Spielautomaten. Am Vermögen der KG 1 waren seit dem Zeitpunkt der Gründung 1998 bis zu ihrer Auflösung 2005 unverändert wie folgt beteiligt:

- Vater (V) zu 90 %,
- Sohn (S) zu 10 % und
- A1-Spielautomaten-Verwaltungs-GmbH als Komplementärin zu 0 %.

Gemäß Gesellschaftsbeschluss vom 31.03.2005 wurde die Gesellschaft zum 01.04.2005 aufgelöst. Die Auflösung wurde durch notarielle Urkunde beim Handelsregister angemeldet, die KG 1 später im Handelsregister gelöscht.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Nach dem Auflösungsbeschluss sollte das vorhandene Gesellschaftsvermögen im Wege der Realteilung wie folgt aufgeteilt werden. V sollte erhalten:

- Das bislang durch die Gesellschaft zu Lagerzwecken genutzte Grundstück, Buchwert 50.000 EUR,
- die Hälfte eines aufgrund des Urteils des EuGH vom 17.02.2005 zur Umsatzsteuer auf Erlöse aus Geldspielgeräten bestehenden Umsatzsteuererstattungsanspruchs, Wert 60.000 EUR.

S sollte alle übrigen positiven und negativen Vermögensgegenstände (insbesondere die Geldspielautomaten) erhalten. Der Gesellschafterbeschluss sah außerdem vor, dass V die in seinem Eigentum befindlichen Anteile an der Komplementär-GmbH auf S überträgt.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Vor der Auflösung der KG 1 wies das Festkapital einen Gesamtbestand für alle Gesellschafter i. H. v. 50.000 EUR aus, Anteil V davon 45.000 EUR (90 %), und das variable Kapitalkonto des V mit einen Negativsaldo i. H. v. 60.000 EUR.

Nach Auflösung der Gesellschaft übten beide damaligen Kommanditisten jeweils weiterhin eine gewerbliche Tätigkeit mit dem Gegenstand der Aufstellung von Spielautomaten aus.

S gründete hierzu ein Einzelunternehmen, in welches er das übernommene Betriebsvermögen einbrachte.

V war Gesellschafter der A-GmbH & Co. KG (KG 2), die bereits während des Bestehens der KG 1 gegründet worden war und deren Gegenstand das Aufstellen von Spielgeräten in Spielhallen war. Das V aus der Realteilung zugewiesene Betriebsgrundstück stellte er der KG 2 ab dem 01.04.2005 zur Nutzung zur Verfügung. Das Grundstück wurde im Sonderbetriebsvermögen der KG 2 geführt.

Das FA kam i. R. e. Betriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass keine Realteilung gegeben sei. Die Identität des bisherigen Betriebs, der von S fortgeführt wurde, sei erhalten geblieben. V erhalte als ausscheidender Gesellschafter im Wesentlichen einen Abfindungsanspruch (Forderung Umsatzsteuer) und das Lagergrundstück.

Der Vorgang stelle sich als Sachwertabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters dar. V habe seinen Mitunternehmeranteil entgeltlich auf S übertragen.

Das Grundstück sei bei V Sonderbetriebsvermögen der KG 2 geworden und daher gem. § 6 Abs. 5 Nr. 2 EStG zu Buchwerten übergegangen.

Das FA ermittelte folgenden Veräußerungsgewinn für die Veräußerung des Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG für V:

	EUR
Abfindungszahlung (50 % Umsatzsteuererstattungsanspruch)	60.000
abzgl. positives Festkapital	- 45.000
zzgl. negatives variables Kapital 60.000 EUR nach Entnahme des Grundstücks zum Buchwert von 50.000 EUR	+ 110.000
Veräußerungsgewinn	125.000

Frage

Liegt eine steuerneutrale Realteilung oder eine steuerpflichtige Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch V vor?

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Notizen zur Lösung

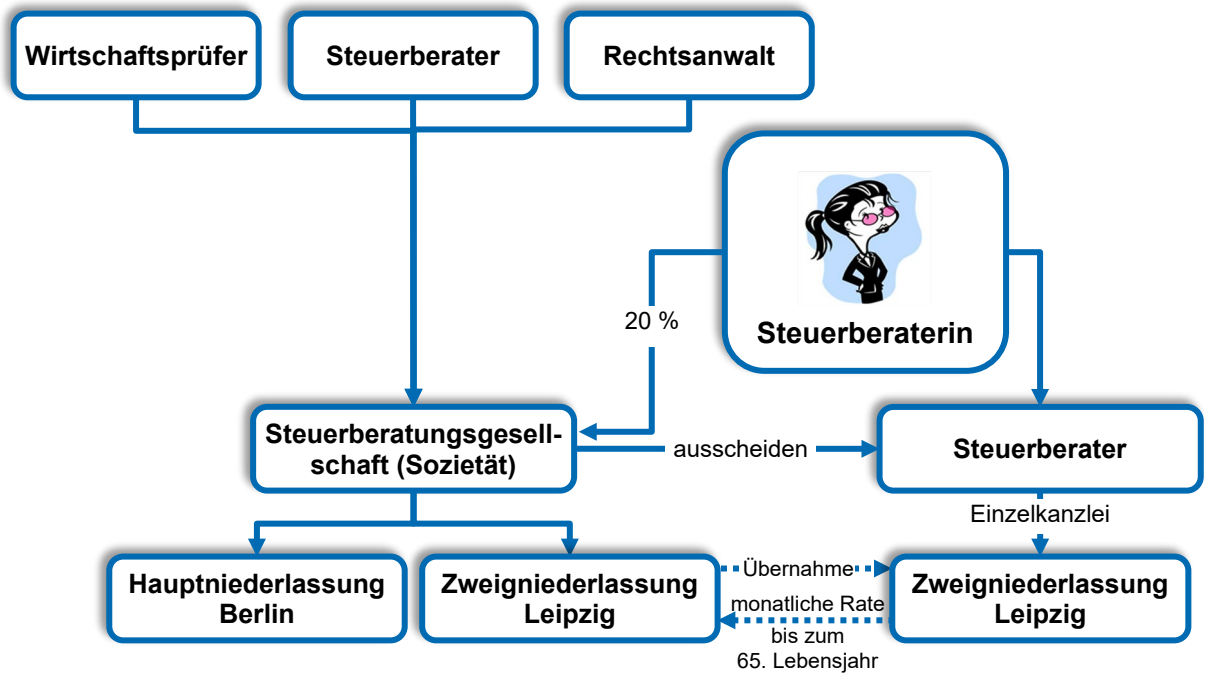
H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 20

- KG 1 wurde durch Beschluss aufgelöst und auseinandergesetzt. Dies führt zur Aufgabe des Gewerbebetriebes gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.
- Wie das Vermögen unter den Gesellschaftern verteilt wird, ist für die Frage der Betriebsaufgabe ohne Bedeutung.
- Es ist eine personen- und objektbezogene Betrachtung erforderlich.
- Ausreichend ist, dass jedenfalls einer der Realteiler eine der ihm zugeteilten Betriebsgrundlagen in ein eigenes Betriebsvermögen übernimmt. Dabei kann es sich sogar um Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft handeln.
- Unerheblich ist dabei, ob derjenige, der alle wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält, diese als Einzelunternehmer für eine gewerbliche Tätigkeit nutzt, die derjenigen der KG 1 entspricht.
- Es lag eine **echte Realteilung** vor.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Fallbeispiel 21 zum BFH-Urteil vom 17.09.2015, a. a. O.



Die Steuerberaterin Lena Lante (L) war zu 20 % an einer Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft (Sozietät) beteiligt, die neben ihrer Hauptniederlassung in Berlin noch eine Zweigniederlassung in Leipzig unterhielt. Der Gewinn der Gesellschaft wurde durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt. Mit Vertrag vom 15.12.2005 vereinbarten die Gesellschafter, dass L aus der Sozietät ausscheidet und die Niederlassung in Leipzig (L-Praxis) mit Wirkung zum 02.01.2006 übernimmt. Die Hauptniederlassung in Berlin soll von den übrigen Gesellschaftern weitergeführt werden.

Vertraglich wurde Folgendes vereinbart:

> ***§ 11 des Vertrages vom 15.12.2005 - Ergebnisverteilung***
>
> 1. *Im Rahmen der Realteilung und des Ausscheidens aus der Gesellschaft ist keine besondere Ergebnisermittlung und -verteilung auf den Stichtag erforderlich.*
> 2. *Die Ergebniszurechnung für die Jahre 2005 bis 2006 erfolgt für L pauschal, sie soll nicht erst aufgrund der Ergebnisse per 31.12.2005 bzw. 31.12.2006 vorgenommen werden.*
> 3. *Die bisherigen Grundsätze über die Ergebnisermittlung werden fortgesetzt. …*

Ferner war die Sozietät verpflichtet, L „zur wirtschaftlichen Absicherung und Versorgung“ mit Wirkung ab 03.01.2006 eine monatliche Rente mit einem Kapitalwert i. H. v. 460.000 EUR bis Mai 2016 zu zahlen. Für diese Verpflichtung der Sozietät hafteten alle verbleibenden Gesellschafter persönlich. Seit dem 03.01.2006 wurde die L-Praxis von L geführt. Sowohl die L-Praxis als auch die Sozietät ermittelten ihre Gewinne nach der Trennung durch Einnahmenüberschussrechnung. Das Kapitalkonto von L betrug im Zeitpunkt des Ausscheidens 540.000 EUR.

Fraglich war, ob eine erfolgsneutrale Realteilung zum Buchwert und/oder ein Veräußerungsvorgang gem. § 16 EStG vorliegt.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Notizen zur Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung Fallbeispiel 21

Soweit der Abfindungsanspruch eines ausscheidenden Gesellschafters durch die Übereignung eines Teilbetriebs (Sachgesamtheit) erfüllt wird, der weiterhin Betriebsvermögen der ausgeschiedenen Gesellschafterin bleibt, liegt eine nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG erfolgsneutrale Realteilung vor. Erhält die Gesellschafterin für ihr Ausscheiden daneben eine Geldrente, erfüllt die ausscheidende Gesellschafterin insgesamt einen Veräußerungstatbestand gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Infolge des Veräußerungstatbestands muss die Sozietät gem. § 18 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG zur Ermittlung des Anteilswerts der ausscheidenden Gesellschafterin zwingend zur Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG übergehen. Der Übergangsgewinn ist als laufender Gewinn im Zeitpunkt des Ausscheidens entsprechend dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel (20 %) der Ausscheidenden zuzurechnen.

Der Veräußerungsgewinn ist wie folgt zu ermitteln:

Gewinnermittlung gem. § 16 Abs. 2 EStG	EUR
Kapitalwert der Rente	460.000
Buchwert L-Praxis	+ 540.000
Veräußerungskosten	- 0
Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Kapitalkonto L)	- 540.000
Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 EStG	460.000

Der Zinsanteil der Rente ist nach dem Zuflussprinzip als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 i. V. m. § 11 Abs. 1 EStG zu versteuern.



Praktikerhinweis

Unechte Realteilung auch bei Abfindung einzelner Wirtschaftsgüter!

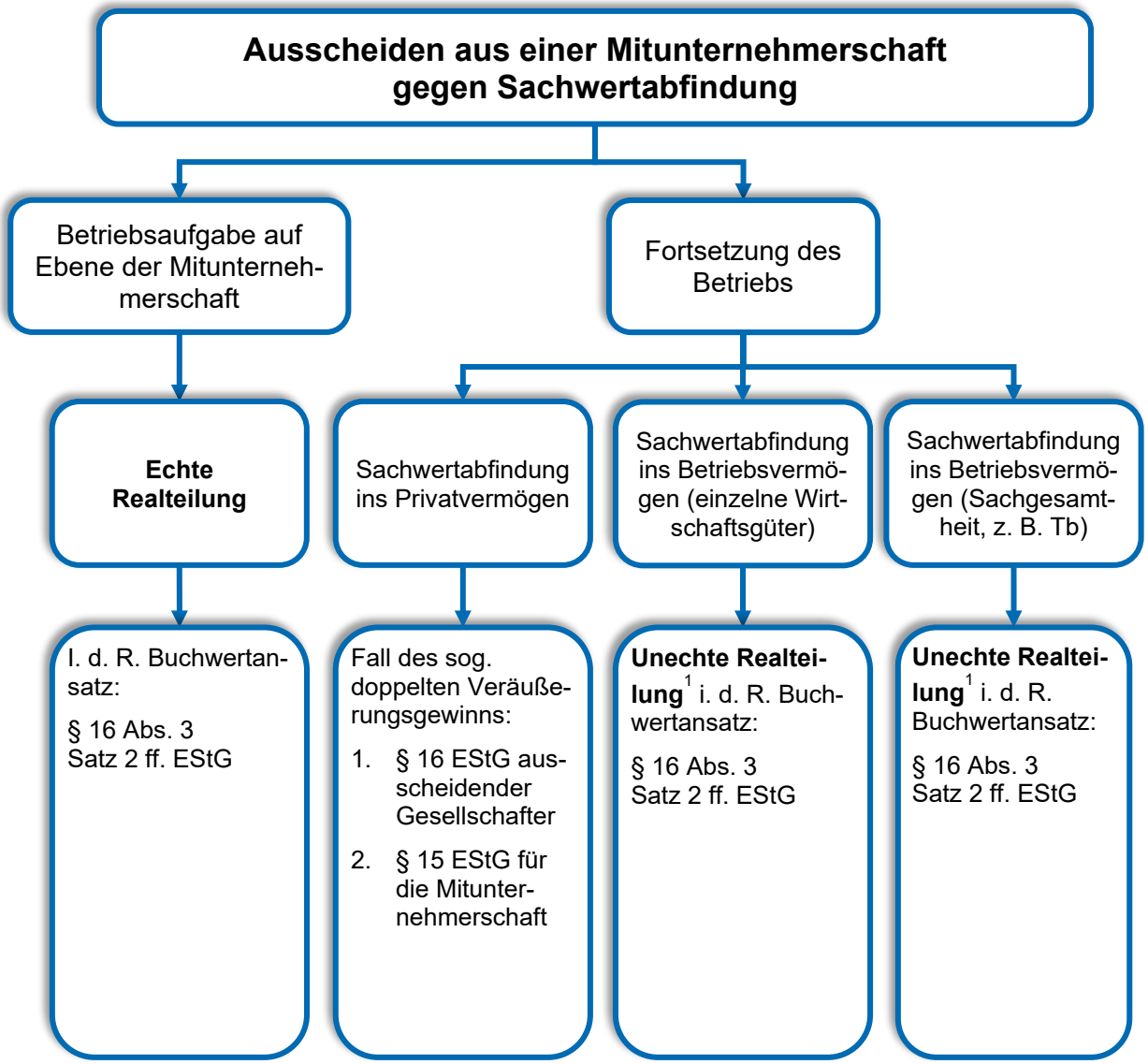
Mittlerweile geklärt ist auch die Frage, ob eine Realteilung bei einer Fortsetzung der Mitunternehmerschaft unter den übrigen Mitunternehmern auch bei einer Abfindung mit Einzelwirtschaftsgütern vorliegt.

Dies bejaht der BFH in seinem Urteil vom 30.03.2017, IV R 11/15!

Dies hat Vorrang vor der Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Somit lässt sich das Ausscheiden gegen Sachwertabfindung aus einer Mitunternehmerschaft wie folgt zusammenfassen:



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

8 so BFH-Urteil vom 17.09.2015, III R 49/13, und vom 30.03.2017, IV R 11/15

8.2 Gegenstand der Realteilung

Gegenstand einer Realteilung ist das gesamte Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, einschließlich des Sonderbetriebsvermögens der einzelnen Realteiler. Die Realteilung kann durch Übertragung oder Überführung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder Einzelwirtschaftsgütern erfolgen.

Mitunternehmeranteile in diesem Sinne sind auch Teile von Mitunternehmeranteilen.

Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen stellt keinen Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern mit der Folge der Anwendbarkeit der Sperrfrist i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG dar.

Die Übertragung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist als Übertragung eines Teilbetriebs zu behandeln.

8.3 Übertragung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer

8.3.1 Umfang des Betriebsvermögens

Voraussetzung für die Buchwertfortführung ist, dass das übernommene Betriebsvermögen - hierzu gehört auch das Sonderbetriebsvermögen – nach der Realteilung weiterhin Betriebsvermögen bleibt.

Hierfür ist es ausreichend, wenn erst i. R. d. Realteilung bei den Realteilern durch die Übernahme einzelner Wirtschaftsgüter ein neuer Betrieb (z. B. durch Begründung einer Betriebsaufspaltung) entsteht.

Es ist demnach nicht erforderlich, dass die Realteiler bereits vor der Realteilung außerhalb der real zu teilenden Mitunternehmerschaft noch Betriebsvermögen (z. B. i. R. e. Einzelunternehmens) haben.

Das übernommene Betriebsvermögen muss in das jeweilige Betriebsvermögen des einzelnen Realteilers übertragen werden. Hierzu zählt auch das Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft.



Praktikerhinweis

Eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Realteiler ebenfalls beteiligt ist, ist jedoch zu Buchwerten nicht möglich. Dies gilt auch dann, wenn es sich um eine personenidentische Schwesterpersonengesellschaft handelt, da gem. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG die Sachwertabfindung in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden muss!

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

8.3.2 Betriebsverpachtung im Ganzen

Erfolgt die Realteilung durch Übertragung von Teilbetrieben, können diese Teilbetriebe anschließend im Rahmen einer Betriebsverpachtung im Ganzen verpachtet werden (BFH-Urteil vom 14.12.1978, IV R 106/75, BStBl 1979 II S. 300). Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Wege der Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern geteilt, kann das Verpächterwahlrecht nach der Realteilung erstmalig begründet oder fortgeführt werden, wenn die erhaltenen Wirtschaftsgüter bei dem Realteiler nach der Realteilung einen selbständigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb darstellen (vgl. BMF-Schreiben vom 01.12.2000, BStBl I S. 1556).

8.4 Sicherstellung der Versteuerung der stillen Reserven

Eine Übertragung oder Überführung des übernommenen Betriebsvermögens des Realteilers zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen ist nur dann möglich, wenn die stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet bleiben.

Dies ist z. B. dann nicht der Fall, wenn die Wirtschaftsgüter in eine ausländische Betriebsstätte überführt werden, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind, vgl. Tz. 2.6 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999, BStBl 1999 I S. 1076.

8.5 Realteilung und Spitzen- oder Wertausgleich

Wird ein Spitzen- oder Wertausgleich gezahlt, liegt im Verhältnis des Spitzenausgleichs zum Wert des übernommenen Betriebsvermögens ein entgeltliches Geschäft vor.

I. H. d. um den anteiligen Buchwert verminderten Spitzenausgleichs entsteht ein Veräußerungsgewinn für den veräußernden Realteiler.

Dieser Gewinn ist nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt, sondern als laufender Gewinn zu versteuern.



Praktikerhinweis

Bei einer Realteilung mit Spitzenausgleich ist lt. BMF-Schreiben vom 19.12.2018, a. a. O., Rz. 17 ein lfd. Gewinn zu ermitteln.

Die Realteilung ist auch nach Gewerbesteuerrecht eine Betriebsaufgabe (BFH-Urteil vom 17.02.1994, BStBl 1994 II S. 809); die nachträgliche Aufdeckung vorgenannter stiller Reserven ist diesem Vorgang zuzuordnen.

Der Gewinn rechnet grundsätzlich nicht zum Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG. Seit dem Erhebungszeitraum 2002 ist der Gewinn aus der Aufdeckung der stillen Reserven aber nach § 7 Satz 2 GewStG als Gewerbeertrag zu erfassen, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

8.6 Ansatz des übernommenen Betriebsvermögens

Entspricht der Buchwert des erhaltenen Vermögens dem Buchwert des bisherigen Kapitalkontos des jeweiligen Realteilers und geht auf den betreffenden Realteiler betragsmäßig genau der Anteil an den stillen Reserven über, der ihm zuvor auf Ebene der Mitunternehmerschaft zuzurechnen war, erübrigen sich in den Eröffnungsbilanzen der Realteiler bilanzielle Anpassungsmaßnahmen.

Entspricht jedoch die Summe der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter nicht dem Buchwert des Kapitalkontos, sind bilanzielle Anpassungsmaßnahmen erforderlich, damit sich Aktiva und Passiva in der Bilanz des Realteilers entsprechen. Hierzu ist die sog. **Kapitalkontenanpassungsmethode** anzuwenden.

Bei der Kapitalkontenanpassungsmethode werden die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter von den Realteilern in ihren eigenen Betrieben fortgeführt. Die Kapitalkonten der Realteiler lt. Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft werden durch Auf- oder Abstocken gewinnneutral dahin angepasst, dass ihre Höhe der Summe der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter entspricht, BFH-Urteil vom 10.12.1991, BStBl 1992 II S. 385.

Beispiel: A ist zu 40 %, B zu 60 % an der AB-KG beteiligt. A und B beschließen, die KG aufzulösen. Im Wege der Realteilung soll A den Teilbetrieb I und B den Teilbetrieb II erhalten. Die Schlussbilanz der KG sieht wie folgt aus:

Aktiva	Schlussbilanz			Passiva	
	Buchwerte	Gemeine Werte		Buchwerte	Auseinandersetzungsansprüche
		EUR			EUR
Teilbetrieb I	50.000	80.000	Kapital A	40.000	80.000
Teilbetrieb II	50.000	120.000	Kapital B	60.000	120.000
	100.000	200.000		100.000	200.000
===	========	========	===	========	========

Der Buchwert des Teilbetriebs I (50.000) übersteigt den Buchwert des Kapitalkontos des A um 10.000, während der Buchwert des Teilbetriebs II den Buchwert des Kapitalkontos des B um 10.000 unterschreitet.

Lösung: Die Eröffnungsbilanzen stellen sich wie folgt dar:

Aktiva	Eröffnungsbilanz A			Passiva
	EUR			EUR
Teilbetrieb I	50.000	Kapital A	40.000	
___		Kapitalanpassung	10.000	50.000
	50.000			50.000
===	========	===		========

Aktiva	Eröffnungsbilanz B			Passiva
	EUR			EUR
Teilbetrieb II	50.000	Kapital B	60.000	
___		Kapitalanpassung	- 10.000	50.000
	50.000			50.000
===	========	===		========

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

8.7 Sperrfrist

Werden i. R. e. Realteilung **einzelne Wirtschaftsgüter** in ein Betriebsvermögen des Realteilers übertragen, ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit übertragener Grund und Boden, Gebäude (ausgenommen Umlaufvermögen) oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb der Sperrfrist entnommen oder veräußert (maßgeblicher Zeitpunkt: Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) werden.

Auch die Entnahme oder Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden des Anlagevermögens, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, löst die Folgen des § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG aus.

Die Sperrfrist beginnt im Zeitpunkt der Realteilung und endet 3 Jahre nach Abgabe der Feststellungserklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung.

Praktikerhinweis

Bei einer Realteilung durch Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen ist die Sperrfrist jedoch unbeachtlich, BMF-Schreiben vom 19.12.2018, a. a. O. Rz. 24.

Eine Veräußerung ist grundsätzlich auch eine Einbringung der i. R. d. Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter, wenn sie zusammen mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nach §§ 20, 24 UmwStG eingebracht werden, unabhängig davon, ob die Buchwerte, Teilwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden, BMF-Schreiben vom 19.12.2018 a. a. O., Rz. 26.

Praktikerhinweis

Dies ist in der Praxis vor allem dann problematisch, wenn sich der Realteiler innerhalb der Sperrfrist an einer neuen Gesellschaft beteiligen will und sein Betriebsvermögen in die neue Gesellschaft einbringen will. Bei Personengesellschaften könnte hier zur Vermeidung eines Sperrfristverstoßes die Überlassung ins Sonderbetriebsvermögen erfolgen.

Als Veräußerung gilt auch ein Formwechsel nach § 25 UmwStG.

Überträgt der Realteiler Wirtschaftsgüter, die im Anschluss an die Realteilung Betriebsvermögen geworden sind, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 EStG auf einen Dritten, liegt auch eine Veräußerung vor.

8.8 Folgen bei Veräußerung oder Entnahme während der Sperrfrist

Eine schädliche Entnahme oder Veräußerung i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG führt zu einer rückwirkenden Aufdeckung der in den veräußerten oder entnommenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven.

Dieser Vorgang stellt ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung dar, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Eine Aufdeckung der übrigen stillen Reserven erfolgt nicht. Der aus der nachträglichen Aufdeckung entstehende Gewinn stellt einen laufenden Gewinn dar, der nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt ist.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Dieser Gewinn ist im Fall der **„echten" Realteilung** bei Wirtschaftsgütern, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörten, allen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass der Gewinn nach dem Gesellschaftsvertrag oder den von den Mitunternehmern schriftlich getroffenen Vereinbarungen über die Realteilung allein dem entnehmenden oder veräußernden Realteiler zuzurechnen ist. Soweit Sonderbetriebsvermögen eines Realteilers von einem anderen Realteiler im Rahmen der Realteilung übernommen wurde, ist der Gewinn nur dann dem übernehmenden Realteiler zuzurechnen, wenn dies in den schriftlichen Vereinbarungen über die Realteilung so vereinbart wurde, BMF a. a. O. Rz. 29.



Praktikerhinweis

Der BFH hat zu den Folgen einer Sperrfristverletzung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG bei einer Realteilung mit Urteil vom 16. November 2021, VIII R 14/19, BStBl II 2022, 371 dagegen entschieden, dass der Gewinn nur beim Sperrfristverletzer zu besteuern ist, wodurch die bisherige Verwaltungsauffassung (BMF a. a. O., 6 Rn. 29) überholt ist.

In die Vereinbarung über die Auseinandersetzung sollte dennoch eine Sperrfristklausel aufgenommen werden, wonach nur der Gesellschafter, welcher gegen die Sperrfristregelung verstößt, die daraus resultierenden Steuern zahlt.

Im Fall der **„unechten" Realteilung** ist bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer bei der Ermittlung des Gewinnes i. S. v. § 16 Abs. 2 EStG rückwirkend der gemeine Wert des Wirtschaftsgutes anzusetzen. Zudem entsteht auf Ebene der Mitunternehmerschaft ein laufender Gewinn mit der Folge, dass insoweit die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der verbleibenden Mitunternehmerschaft aufzustocken sind, BMF a. a. O. Rz. 31.



Praktikerhinweis

Eine solche Sperrfristklausel, wie oben erwähnt, erscheint in den Fällen der unechten Realteilung nach Rz. 31 BMF entbehrlich zu sein, da nur der ausgeschiedene Gesellschafter gegen die Sperrfristregelung verstoßen würde.

Allerdings soll hier (quasi zusätzlich) ein lfd. Gewinn bei den verbliebenen Mitunternehmern erfasst werden, da nunmehr das Ausscheiden rückwirkend als stpfl. Tausch behandelt wird, der in der Gesellschaft aber auch zu mehr „AfA-Volumen" sorgt.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

8.9 Körperschaftsteuerklauseln, § 16 Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG

Die Buchwertfortführung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist bei einer Realteilung, **bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden**, nicht anzuwenden, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden; in diesem Fall ist bei der Übertragung der gemeine Wert anzusetzen, § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG.

Die Körperschaftsteuerklauseln gelten dagegen nicht bei Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen.

Die Körperschaftsteuerklausel des Satz 4 gilt auch dann, wenn an der real zu teilenden Mitunternehmerschaft ausschließlich Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind, BMF, a. a. O., Rn. 11.

Dem war der BFH mit Urteil vom 21.08.2025 – IV R 16/22 entgegengetreten und entschied:

„§ 16 Abs. 3 S. 4 EStG ist – ebenso wie § 6 Abs. 5 S. 6 EStG – im Wege teleologischer Reduktion dahin auszulegen, dass der Ansatz des gemeinen Werts hinsichtlich des übertragenen Einzelwirtschaftsguts ausscheidet, wenn kein Wechsel stiller Reserven aus dem Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime erfolgt. Danach sind die Buchwerte fortzuführen, wenn im Zeitpunkt des Ausscheidens der Mitunternehmerkapitalgesellschaft an der Personengesellschaft ausschließlich (inländische) Körperschaften beteiligt sind (entgegen BMF v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6, DStR 2019, 55 Rn. 11).“

Diese Auslegung ist mittlerweile durch die Erweiterung der Körperschaftsteuerklauseln durch das JStG 2024 aber wieder überholt.

Denn mit dem JStG 2024 wurde im § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG eine weitere sog. Körperschaftsteuerklausel ergänzt, die nach § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG auf Realteilungen entsprechend anzuwenden ist. Dort heißt es:

„Eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut im Sinne von Satz 5 und 6 liegt auch vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt.“

Dies gilt für Übertragungen nach dem 18. 10. 2024 und stellt eine **subjektbezogene** Betrachtung dar.

Beispiel:

An der gewerblichen XY-OHG sind zu jeweils 50 % die X-GmbH und die Y-GmbH beteiligt. Im Zuge einer echten Realteilung wird das Vermögen der OHG auf die Mitunternehmer-Kapitalgesellschaften verteilt.

Es handelt sich um:

a) Einzelne Wirtschaftsgüter
b) Um Teilbetriebe.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Lösung:

Zu a)

Nach § 16 Abs. 3 Sätze 4 und 5 (i. V. m. § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG) ist bei der Realteilung insoweit der gemeine Wert anzusetzen, als der Anteil an den Wirtschaftsgütern auf eine andere Körperschaft übertragen wird, hier also zu jeweils 50 %. Mithin sind 50 % der stillen Reserven aufzudecken und als ldf. Gewinn zu versteuern.

Zu b)

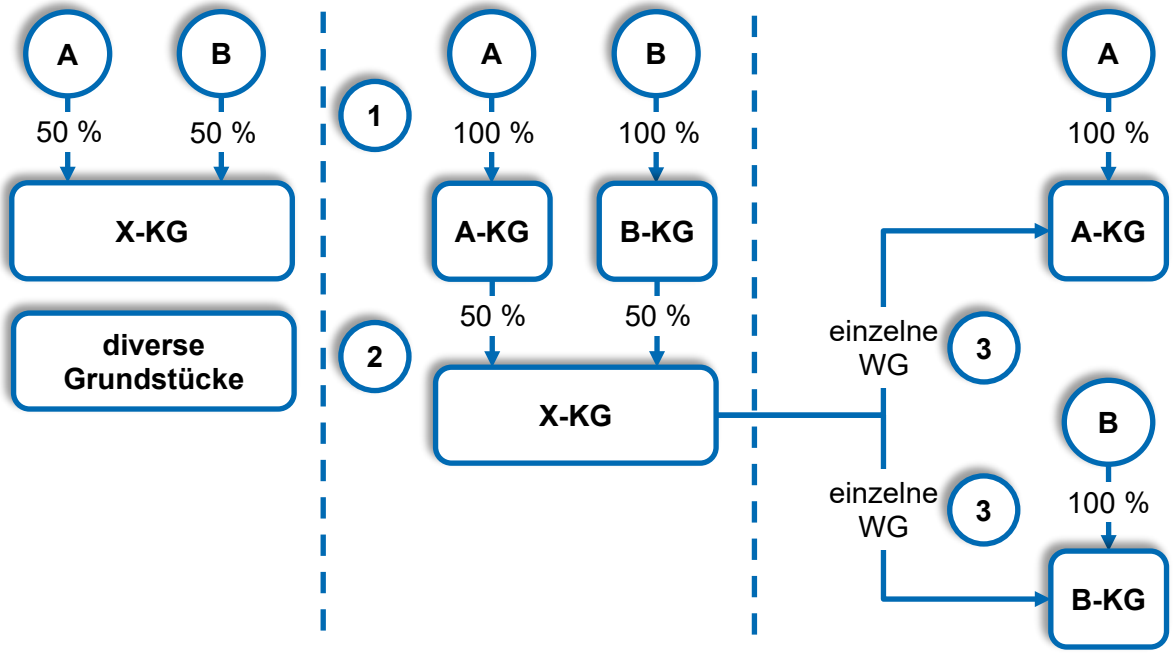
Es liegt eine echte Realteilung vor, die zu Buchwerten zu bewerten ist. § 16 Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG sind nur bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter einschlägig.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

8.10 Realteilung auf Personengesellschaften, BFH-Urteil vom 16.12.2015, IV R 8/12, DStR 2016 S. 385

Die Realteilung auf Schwester-Personengesellschaft ist nicht zulässig, da § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG eine Übertragung der Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen des jeweiligen Mitunternehmers voraussetzt. Eine Schwester-Personengesellschaft ist jedoch selbst nicht als Mitunternehmer anzusehen.

Der folgende vom BFH entschiedene Fall zeigt auf, wie dieses Problem umgangen werden kann:



A und B sind mit jeweils 50 % Anteil Kommanditisten der X-GmbH & Co KG (X-KG). Im Betriebsvermögen der X-KG befanden sich zahlreiche bebaute Grundstücke. Im Jahr 2002 wollten die Gesellschafter A und B getrennte Wege gehen und beschlossen das Betriebsvermögen der X-KG aufzuteilen. Dabei wurde wie folgt vorgegangen:

Reihenfolge	Datum/ Uhrzeit	Handlung/Beschluss
1.	13.12.2002	A gründet die A-GmbH & Co. KG (A-KG) B gründet die B-GmbH & Co. KG (B-KG)
	27.12.2002	Gesellschafterversammlung der X-KG, Beschluss der Liquidation wie folgt:
2.	31.12.2002 12:00 Uhr	Einbringung der 50 %igen Anteile an der X-KG von A in die A-KG, Einbringung der 50 %igen Anteile an der X-KG von B in die B-KG
3.	31.12.2002 13:00 Uhr	Realteilung der X-KG durch Übertragung sämtlicher Wirtschaftsgüter auf die A-KG und B-KG

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen von zuvor nicht beteiligten Gesellschaften vor. Wegen der „Gesamtplanrechtsprechung“ des BFH sei die Tatsache, dass die A-KG und die B-KG nur kurzfristig zwischen 12:00 Uhr und 13:00 Uhr Kommanditistin der X-KG war, unbeachtlich.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Frage

Liegt in der o. a. Gestaltung eine missbräuchliche Ausnutzung des Steuerrechts zum Zweck der Steuerumgehung i. S. d. § 42 AO vor, oder handelt es sich um eine erfolgsneutrale Realteilung?

Lösung des BFH

- Bei einer Realteilung einer Mitunternehmerschaft können einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer zu Buchwerten übertragen werden, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.
- Es ist nicht schädlich, Anteile an einer real zu teilenden Mitunternehmerschaft vor der Realteilung in eine andere Mitunternehmerschaft einzubringen, sofern dieselben Gesellschafter beteiligt sind.
- Es liegt keine einheitliche Planung und damit ein Fall des § 42 AO vor, nur weil in einem engen, zeitlichen Zusammenhang (zwischen 12:00 Uhr und 13:00 Uhr) gestaltet wurde, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen.
- Der Wunsch der Gesellschafter getrennte Wege gehen zu wollen und die bisherige Tätigkeit in „eigenen“ Gesellschaften fortführen zu wollen, ist ein beachtlicher außersteuerlicher Grund.
- Es liegt eine erfolgsneutrale Realteilung vor, da die stillen Reserven auch nach der Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter den Realteilern A und B zuzurechnen sind.
- Dabei sind die Buchwerte von den übernehmenden Realteilern fortzuführen. Entspricht die Summe der Buchwerte der den Realteilern zugeteilten Wirtschaftsgütern nicht dem jeweiligen Betrag ihrer Kapitalkonten, sind die Kapitalkonten erfolgsneutral an die Höhe der Summe der übernommenen Wirtschaftsgüter.

Das BMF hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen, vgl. Rz. 7 des BMF-Schreibens, a. a. O.:

„Die vorherige Einbringung der Anteile an einer Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften steht einer Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren (BFH vom 16. Dezember 2015 IV R 8/12, BStBl. 2017 II S. 766). Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG und insbesondere die Übertragung auf einen Mitunternehmer müssen gleichwohl im Zeitpunkt der Übertragung vorliegen.“



Praktikerhinweis

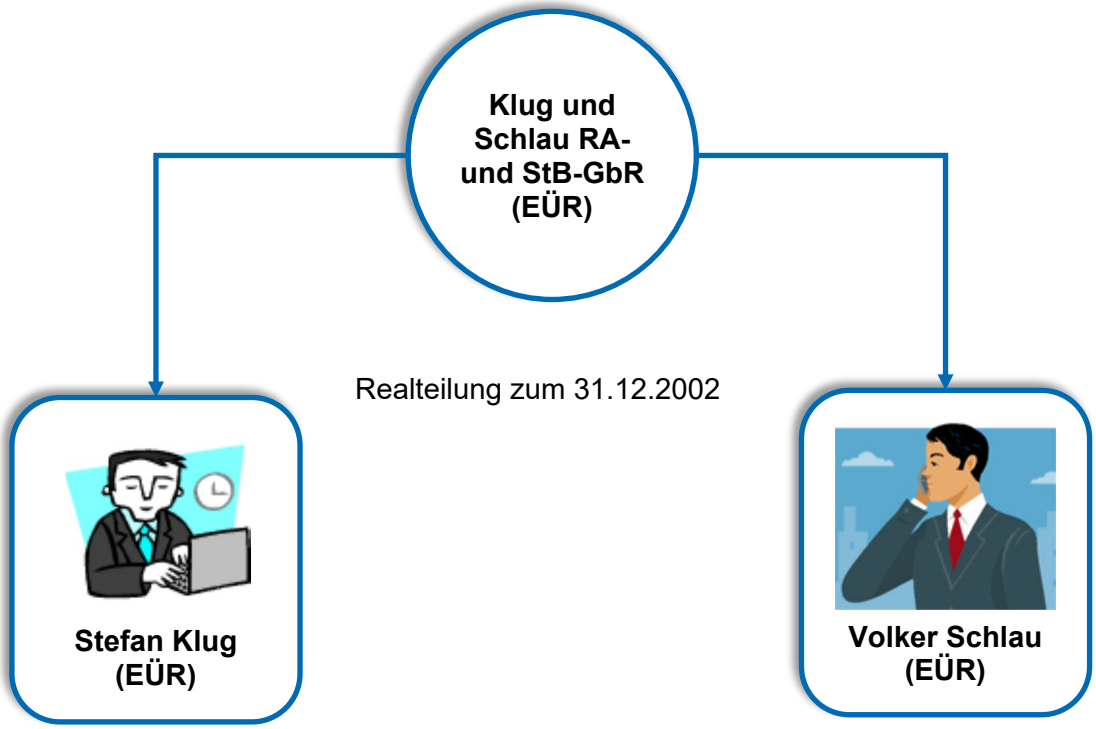
Mit der Anerkennung des o. g. BFH-Urteils durch das BMF wurde auch die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung (und des § 42 AO) in solchen Fällen der mehrstufigen, zeitlich zusammenhängenden Steuergestaltungen eine Absage erteilt!

Das Vorschalten einer Ober-Personengesellschaft vor Realteilung (als Fall des § 24 UmwStG) ist in der Praxis auch gut geeignet, um Sperrfristprobleme zu vermeiden, da Realteiler nun nicht der bisherige Gesellschafter, sondern die Ober-Personengesellschaft ist.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

8.11 Übergang zum Bestandsvergleich bei Realteilung einer Mitunternehmerschaft

Sachverhalt zum BFH-Urteil vom 11.04.2013, III R 32/12, BStBl 2014 II S. 242



Stefan Klug (K) und Volker Schlau (S) betrieben im Streitjahr 2002 eine Steuerberatungs- und Rechtsanwaltssozietät in der Rechtsform einer GbR, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelte.

S kündigte den Gesellschaftsvertrag im Juni 2002 zum 31.12.2002.

Im Jahr 2003 betrieben K und S nach Realteilung der Mitunternehmerschaft ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen unter Fortführung der Buchwerte der jeweils übernommenen Wirtschaftsgüter und Aufrechterhaltung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG weiter.

Am 14.07.2003 schlossen K und S zur Auseinandersetzung der aufgelösten GbR eine Vereinbarung. Darin war u. a. bestimmt, dass jeder die Gegenstände zu Alleineigentum erhalten sollte, die er zur betrieblichen Nutzung in Besitz hatte, insbesondere die jeweils bearbeiteten Mandate. Darüber hinaus wurde die Übernahme von Verbindlichkeiten der GbR durch beide geregelt.

Das FA gelangte i. R. e. Betriebsprüfung zum Ergebnis, dass die Gesellschaft durch Realteilung aufgelöst worden sei. Zum Stichtag 31.12.2002 sei der Gewinn nach bilanziellen Grundsätzen zu ermitteln. Denn aufgrund der Fiktion des § 18 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG sei der „Aufgabegewinn“ bei der Realteilung nach § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln. Unmittelbar aus § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG, der zur Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bei einer Betriebsveräußerung auf § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG verweise und auf die Betriebsaufgabe entsprechend anzuwenden sei, ergebe sich der Zwang zum Wechsel der Gewinnermittlungsart. Der vom FA ermittelte Übergangsgewinn i. H. v. 280.000 EUR sei laufender Gewinn.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Frage

Ist im Falle der Realteilung ein Übergang zur Bilanzierung erforderlich und demzufolge ein Übergangsgewinn zu ermitteln?

Lösung des BFH

- Definition Realteilung: Die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt.
- Hier wurden lediglich die positiven und negativen Wirtschaftsgüter aufgeteilt, sodass die Realteilung ohne Spitzenausgleich erfolgte.
- Eine Verpflichtung der GbR, eine Realteilungsbilanz zu erstellen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln, ergibt sich nicht aus § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG.
- § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG findet hier keine Anwendung, da die Rechtsfolge der Buchwertfortführung abschließend in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG geregelt ist.
- Ein Übergang zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ist auch nicht zum Zwecke der zutreffenden Erfassung des laufenden Gewinns erforderlich.
- Dem Grundsatz der Gesamtgewinngleichheit ist dadurch genügt, dass die Mitunternehmer in ihren Einzelpraxen weiterhin den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.
- Im Übrigen wäre es bei unterstelltem (fiktiven) Wechsel der Gewinnermittlung zulässig, unmittelbar nach der Realteilung wieder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zurückzukehren, wobei die sich die Übergangsgewinne neutralisiert würden.
- Dabei ist es unerheblich, ob der zweimalige Wechsel der Gewinnermittlungsart in demselben oder in 2 verschiedenen Wirtschaftsjahren eintritt.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

HAAS SEMINARE

H.a.a.S. GmbH
Seminare und Vortrag
An der Weide 32
30173 Hannover

Tel.: 0511 763892-0
Fax: 0511 763892-33
info@haas.tax

www.haas.tax

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas.tax.
Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die HAAS GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars. Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art. Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.