

Erläuterungen zu Abs. 5

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

Schrifttum: RAUPACH, Einschlägige Prinzipienfragen der Gewinnrealisierung, DStJG Bd. 2 (1979), 87; RUBAN, Zum Begriff der Einlageminderung in § 15a Abs. 3 EStG, in Festschr. F. Klein, 1994, 781; PATT/RASCHE, Aufstockungsmodell bei Wegfall der Bilanzierungskonkurrenz durch Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe i.S. des § 16 EStG?, FR 1996, 805; SÖFFING, Durchgriff durch die Personengesellschaft, Stbg. 1996, 289; NICKEL, Steuerentlastungsgesetz 1999: Gewinnrealisierung durch Nutzungsänderung von Einzelwirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften – Diskriminierung typisch mittelständischer Unternehmensstrukturen, FR 1998, 1073; BOCK, Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens – Neuregelung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, SteuerStud. 1999, 442; CATTELAENS, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, 1083; HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Unternehmensumstrukturierungen, DStR 1999, 565; KROPFEN/SCHREIBER, International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, IWB F 3 Gr. 3, 1227 (1999); SCHULZE ZUR WIESCHE, Vermögensübertragungen im Rahmen einer Personengesellschaft nach den Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 917; WENDT, Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, Stbg. 1999, 1; BARANOWSKI, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, IWB F 3 Gr. 2, 813 (2000); BUCIEK, § 6 Abs. 5 EStG im außensteuerrechtlichen Kontext, DStZ 2000, 636; DARAGAN, Einbringung von Wirtschaftsgütern – (k)ein kauf- oder tauschähnliches Geschäft?, DStR 2000, 573; DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, Unternehmenssteuerreform 2001: Die Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – sog. Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses, DStR 2000, 1713; HERRMANN/NEUFANG, Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Gesellschafterbetriebsvermögen und Mitunternehmenschaften, BB 2000, 2599; HÖRGER/FORSTER, Rechtslage und Gestaltungsüberlegungen zur Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, DStR 2000, 401; KERSENBRÖCK, Bilanzierungskonkurrenz: Sonderbetriebsvermögen infolge formwechselnder Umwandlung, BB 2000, 763; PATT, Umwandlungsbedingte Entstehung von Sonderbetriebsvermögen, EStB 2000, 235; PFAAR, Keine Besteuerung bei Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, IStR 2000, 42; REISS, Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses – keine gesetzestechnische Meisterleistung, BB 2000, 1965; DERS., Individualbesteuerung von Mitunternehmern nach dem Steuersenkungsgesetz, StuW 2000, 399; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerreform 2001: Wesentliche Änderungen des Steuersenkungsgesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf und Regeln zu seiner erstmaligen Anwendung, DStR 2000, 1453; STRUNK/KAMINSKI, Anmerkungen zum Betriebsstättenenerlass, IStR 2000, 33; VAN LISHAUT, Steuersenkungsgesetz: Mitunternehmerische Einzelübertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG nF, DB 2000, 1784; WALLENHORST/HALACZINSKY, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 4. Aufl., München 2000; HÖRGER/PAULI, Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, GmbHR 2001, 1139; REISS, Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes bei Mitunternehmenschaften – Bemerkungen zu den Vorschlägen des BMF, BB 2001, 1225; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes (Teil I), DStR 2001, 1634; SCHMITT/FRANZ, Die Umstrukturierung von Personenunternehmen im Lichte des Berichts zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechtes, BB 2001, 1278; STRAHL, Die Übertragung stiller Reserven gem. § 6b EStG in der Entwurfsfassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz-

zes – Rechtsänderung und Gestaltungsmöglichkeiten, FR 2001, 1154; VAN LISHAUT, Einzelübertragung bei Mitunternehmenschaften, DB 2001, 1519; WASSERMAYER u.a., Quintessenzen aus Entwicklungen der traditionellen Gestaltungen bei Personengesellschaften, JbFfStR 2000/2001, 259; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz – Teil II, DStZ 2002, 551; CREZELIUS, Besteuerung aus Drittverhalten?, FR 2002, 805; DIETEL, Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, DStR 2002, 2140; GROH, Die Vermögensübertragung auf Schwesterpersonengesellschaften als Lehrstück der Mitunternehmerbesteuerung, DB 2002, 1904; GRÜTZNER, Die Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG nF, StuB 2002, 323; HOFFMANN, Der Transfer von Einzel-Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG nach Verabschiedung des UntStFG, GmbHR 2002, 125; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002; KEMPERMANN, FR 2002, 521; KLOSTER/KLOSTER, Auslegungs- und Anwendungsprobleme bei der Restrukturierung von Mitunternehmenschaften – Die „Reform der Reform“ des § 6 Abs. 5 EStG durch das UntStFG, GmbHR 2002, 717; KORN/STRAHL, Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG als Gestaltungsoption bei Umstrukturierungen, Stbg. 2002, 300; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB Beil. Nr. 1/2002; MITSCH, Übertragungen im Bereich von Einzelunternehmen und Mitunternehmenschaften nach dem UntStFG, INF 2002, 77; REISS, Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften, StbJb. 2001/2002, 281; ROSER, Unveränderte Missverständnisse zu § 6 Abs. 5 EStG bei der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, FR 2002, 309; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem UntStFG, DStZ 2002, 740; STRUNK/KAMPHAUS, Aktuelle Steuerrechtsänderungen und ihre Auswirkungen auf die Personengesellschaft, BB 2002, 2153; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002; WENDT, Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Mitunternehmenschaft und Mitunternehmer – § 6 Abs. 5 EStG idF des UntStFG als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses“, FR 2002, 53; BÖHME/FORSTER, Anwendbarkeit der Trennungstheorie im Rahmen von Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, BB 2003, 1979; BOGENSCHÜTZ/HIERL, Steueroptimierter Unternehmensverkauf: Veräußerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Teil I), DStR 2003, 1097; BUCHNA, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl., Achim 2003; FALTERBAUM/BOLK/REISS, Buchführung und Bilanz, 19. Aufl., Achim 2003; GROH, Teilwerteinbringung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern in Personengesellschaften, DB 2003, 1403; OSTERMAYER/RIEDEL, Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern einschließlich Schulden zwischen Schwestergesellschaften – Anwendung der Realteilungsgrundsätze als „Königsweg“, BB 2003, 1305; RÖDDER/SCHUMACHER, Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, 805; SÖFFING, Zur Rechtfertigung des Sonderbetriebsvermögen II, DStR 2003, 1105; WINKELJOHANN/STEGEMANN, Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bei Neugründung von Mitunternehmenschaften und bei Gesellschafterbeitritt, DB 2003, 2033; BAUSCHATZ/STRAHL, Steuerliche Behandlung von Vermögensübertragungen innerhalb von Körperschaften des öffentlichen Rechts, DStR 2004, 489; MELICKE, Anm. zu EuGH v. 11.3.2004, GmbHR 2004, 511; NIEHUS, Die steuerrechtliche Ungleichbehandlung von betrieblich beteiligten Zebragesellschaftern und Mitunternehmern, DStZ 2004, 143; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Übernahme von Verbindlichkeiten bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen dem Betriebs- und dem Gesamthandsvermögen, DB 2004, 1388; TIEDTKE/HILS, Das Sonderbetriebsvermögen nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStZ 2004, 482; WASSERMAYER, Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil „Hughes des Lasteyrie du Saillant“, GmbHR 2004, 613.

I. Überblick

Satz 1 regelt die Überführung eines einzelnen WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. Danach führt das „Verbringen“ eines WG innerhalb der einem Stpfl. zuzurechnenden BV nicht zu einer Gewinnrealisierung. Die Fortführung der Buchwerte ist zwingend vorgeschrieben; ein Wahlrecht auf einen anderen Bewertungsansatz besteht nicht. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um eine

Überführung zwischen BV derselben Einkunftsart oder unterschiedlicher Einkunftsarten handelt.

Satz 2 erweitert die iSd. Satzes 1 erfaßten BV um das SonderBV des Stpfl. Danach sind ebenso Überführungen zwischen einem BV des Stpfl. und seinem SonderBV bei einer Mitunternehmerschaft sowie zwischen dessen SonderBV bei verschiedenen Mitunternehmerschaften steuerneutral vorzunehmen.

Satz 3 ordnet die Buchwertfortführung auch für den Fall der Übertragung von betrieblichen Einzel-WG zwischen Mitunternehmer und der „eigenen“ Mitunternehmerschaft sowie zwischen verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft an, soweit diese unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Hierbei wechselt der (wirtschaftliche) Eigentümer des WG. Im einzelnen betrifft die Regelung folgende Fälle (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [57]):

Vermögensmäßige Zugehörigkeit	gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten	Unentgeltlich
Einzel-BV ↔ Gesamthandsvermögen	Nr. 1	Nr. 1
SonderBV ↔ Gesamthandsvermögen	Nr. 2	Nr. 2
SonderBV ↔ Gesamthandsvermögen Schwester-PersGes.	Nr. 2	Nr. 2
SonderBV Mitunternehmer 1 ↔ SonderBV Mitunternehmer 2	–	Nr. 3

Die Nr. 1 und 2 betreffen unentgeltliche Übertragungen und Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten, die Nr. 3 ausschließlich unentgeltliche Vorgänge. Damit ist zugleich geklärt (*argumentum e contrario*), daß entgeltliche Vorgänge nicht von der Buchwertverknüpfung des Satzes 3 erfaßt werden (BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367; H 40a EStH 2003). Durch die Regelung in Abs. 6 Satz 4, nach welcher Abs. 5 unberührt bleibt, ist klargestellt, daß bei einer Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, obwohl dies als tauschähnlicher Vorgang angesehen werden kann, die Regelungen des Abs. 5 Satz 3 gegenüber Abs. 6 vorrangig sind. Die mit dem UntStFG wieder vorgesehene steuerneutrale Übertragung von WG des SonderBV des Mitunternehmers bei der einen Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, ermöglicht die Ausgliederung des SonderBV in eine – ggf. zu diesem Zweck gegründete – Schwester-PersGes. Nicht geregelt in Satz 3 ist die Übertragung von EinzelWG zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwester-PersGes. Zumindest bei personenidentischen Schwester-PersGes. subsumiert die hM derlei Übertragungsvorgänge unter Satz 1 (vgl. hierzu Anm. 1447d sowie zur Möglichkeit eines mehrstufigen Verfahrens SCHMIDT XXIII. § 15 Rn. 683).

Satz 4 soll durch eine Sperrfristregelung Verschiebungen von stillen Reserven auf andere StRSubjekte verhindern, die zum Zweck einer baldigen Realisierung durch den Übertragungsempfänger erfolgen. Wird das betreffende WG innerhalb der Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen, so ist

rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn nicht durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen die bis zur Übertragung gebildeten stillen Reserven dem Einbringenden zugeordnet wurden. Die jeweiligen Veranlagungen und ggf. alle Folgeveranlagungen sind nach § 175 AO Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den VZ, in dem die Übertragung erfolgt ist.

Satz 5 soll ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 14/6882, 33 sowie Begründung des VermAussch. zur BTDrucks. 14/3760) verhindern, daß stille Reserven unversteuert auf ggf. extra zu diesem Zweck gegründete Körperschaften „verlagert“ und beim anschließenden Verkauf dieser sogenannten „Objektgesellschaften“ aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens auf unbestimmte Zeit hälftig (§ 3 Nr. 40) bzw. sogar vollständig (§ 8b Abs. 2 KStG) der Besteuerung entzogen werden könnten (vgl. hierzu im einzelnen VAN LISHAUT, DB 2000, 1786 f.). Gem. Satz 5 ist daher der Teilwert anzusetzen, soweit bei Übertragungen iSd. Satzes 3 der Anteil eines KStSubjekts an dem WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Es kommt insoweit zu einer Gewinnrealisierung in Höhe der stillen Reserven im abgebenden BV.

Satz 6 ordnet, wohl zur Vermeidung von Gestaltungen zur Umgehung des Satzes 5, den Teilwertansatz rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung an, wenn der Anteil eines KStSubjekts an dem betreffenden WG innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.

II. Rechtsentwicklung

1. Rechtsentwicklung von Abs. 5 Sätze 1 und 2

1440a a) Vorherige Rechtslage

Die strechtliche Behandlung der Überführung eines einzelnen WG zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. war bis zur Einfügung der Sätze 1 und 2 durch das StEntG 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) gesetzlich nicht normiert. Nach der sog. finalen Entnahmelehre des BFH war eine Entnahme und damit zugleich eine Realisierung etwaiger stiller Reserven zu verneinen, wenn eine spätere stl. Erfassung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet ist.

Vgl. zuletzt BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537 unter II.A.2.b; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 unter II.2.b. bb; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168 mwN; zur Überführung eines WG aus einem gewerblichen Einzelunternehmen in das SonderBV desselben Stpfl. bei einer gewerblichen OHG vgl. BFH v. 7.2.1964 – VI 19/63 U, BStBl. III 1964, 328; zur Überführung eines WG aus dem SonderBV bei einer gewerblichen Mitunternehmerschaft in das BV eines Einzelunternehmens der Land- und Forstwirtschaft vgl. BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187.

Die FinVerw. hatte sich dieser Rspr. angeschlossen (R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996/1998 sowie BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 Tz. 67, 79), jedoch darüber hinaus dem Stpfl. das Wahlrecht zugebilligt, die Überführung wie eine gewinnrealisierende Entnahme zu behandeln (R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996/1998). Durch die Änderung der EStR 1996 v. 15.12.1998 (BStBl. I 1998, 1518), zuletzt geändert durch die 2. Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 1996 v. 15.12.1998 (BStBl. I 1998, 1528) ist das Wahlrecht auf vor dem 1.1.1999 erfolgte Überführungen beschränkt wor-

den, da für Übertragungen ab dem 1.1.1999 die gesetzliche Regelung der Sätze 1 und 2 eingreift. Zugleich ist der in R 14 Abs. 2 Satz 1 EStR 1996/1998 enthaltene Passus, nach welchem eine Entnahme bei Fortdauer des stl. Zugriffs auf die stillen Reserven nicht anzunehmen war, gestrichen worden, da diese Bedingung der Steuerneutralität der Überführung nunmehr in Satz 1 formuliert ist. Die Vorschrift der Sätze 1 und 2 ist durch die dem StEntlG 1999/2000/2002 nachfolgenden Gesetzesänderungen nicht tangiert worden (vgl. GRÜTZNER, StuB 2002, 323 [326]).

b) Grund der gesetzlichen Neuregelung

1440b

Neuordnung der Behandlung von Übertragungsvorgängen: Sätze 1 und 2 sind Bestandteil der vom Gesetzgeber mit der Einfügung der Abs. 3–6 in das EStG angestrebten systematisch sachgerechten Behandlung von Übertragungsvorgängen bei EinzelWG und Sachgesamtheiten (BTDrucks. 14/23, 172). Wenngleich die Regelungen der Sätze 1 und 2 hinsichtlich der materiellen Rechtsfolgen gegenüber der vom BFH vertretenen finalen Entnahmelehre keine grundlegenden Änderungen herbeiführen, ist das Bemühen des Gesetzgebers um eine gesetzliche Klarstellung und Absicherung der bisherigen Situation durchaus positiv zu werten.

Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätte: Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte durch Satz 1 darüber hinaus die Überführung von WG in eine ausländ. BS is einer sofortigen Aufdeckung etwaiger stiller Reserven geregelt werden, da in diesem Fall deren spätere stl. Erfassung nicht mehr gesichert sei (BTDrucks. 14/23, 173). Offenkundig beabsichtigte der Gesetzgeber, derlei Überführungen grds. als Realisierungstatbestand zu werten, unabhängig davon, ob die ausländ. BS in einem DBA-Land mit Freistellungsmethode, mit Anrechnungsmethode oder einem Nicht-DBA-Land belegen ist (s. hierzu ausf. Anm. 1449 ff.).

Einschluß des Sonderbetriebsvermögens: Die gegenüber dem ursprünglichen Gesetzentwurf (vormals Abs. 4 Satz 3, BTDrucks. 14/23, 6, 173) vollzogene Erweiterung der von der Regelung erfaßten BV um das SonderBV des Stpfl. ist nach Auffassung des Gesetzgebers gerechtfertigt, da auch in diesen Fällen kein Rechtsträgerwechsel erfolge und eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven folglich ausgeschlossen sei; mithin bestehe im Zeitpunkt der Überführung keine Notwendigkeit für eine Besteuerung (BTDrucks. 14/443, 24; vgl. WENDT, Stbg. 1999, 1 [8]; NICKEL, FR 1998, 1073; s. hierzu auch Anm. 1447e).

2. Rechtsentwicklung von Abs. 5 Sätze 3–6

a) Rechtslage bis 1998 – Steuerneutrale Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem Mitunternehmererlaß

1441

Für die bilanzielle Abwicklung der Übertragung von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft gab es bis zum Jahr 1999 keine gesetzliche Regelung. Die Verwaltung hatte auf der Grundlage höchstrichterlicher Rspr. hierzu großzügige Regelungen im sog. Mitunternehmer-Erlass v. 20.12.1977 (BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8; BMF v. 12.10.1994, FR 1994, 797; BMF v. 6.3.1996, DB 1996, 755) geschaffen, wonach Übertragungen einzelner WG zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer sowie zwischen verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft grds. steuerneutral erfolgen konnten (vgl. hierzu ausf. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 493 ff.).

1441a **b) Rechtslage 1999 und 2000 – „Abschaffung“ des Mitunternehmer-Erlasses durch das StEntlG 1999/2000/2002**

Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 verkehrte der Gesetzgeber die vorherige Besteuerungspraxis ins Gegenteil, indem er bzgl. der vorgenannten Übertragungen eine zwangsweise Aufdeckung der stillen Reserven anordnete. Erklärte Absicht war es, den Mitunternehmer-Erlaß „abzuschaffen“. Diesem Zweck diente Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002, wonach bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den verschiedenen Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft die Teilwerte der WG anzusetzen waren. Die stillen Reserven wurden zwingend im abgebenden BV realisiert. Der Buchwert war – zwingend – nur anzusetzen, wenn ein Rechtsträgerwechsel mit dem Transfer des WG nicht verbunden war, wie im Fall der Überführung zwischen dem EinzelBV und SonderBV und umgekehrt sowie zwischen verschiedenen SonderBV desselben Stpfl.

1441b **c) Rechtslage ab 2001**

Versuch der „Wiederherstellung“ des Mitunternehmer-Erlasses durch das StSenkG: Die im StEntlG 1999/2000/2002 getroffenen Regelungen hatten nur in den VZ 1999 und 2000 Bestand. Gegen die Abschaffung der Buchwertübertragung protestierte die Wirtschaft, weil Umstrukturierungen durch die zwingende Aufdeckung der stillen Reserven erschwert wurden. Im Rahmen der Diskussion über eine Neuordnung der Unternehmensbesteuerung wurde deshalb die Revitalisierung des Mitunternehmer-Erlasses gefordert (zB Stellungnahme DIHT ua. zum Entwurf des StSenkG in der Anhörung des FinAussch., Prot. Nr. 57, 350 [354]). Nachdem BReg. bzw. RegFraktionen in ihrem Gesetzentwurf für ein StSenkG (BTDrucks. 14/2683 bzw. 14/3074) zunächst keine Rückkehr zu den Regelungen des Mitunternehmer-Erlasses vorgesehen hatten, kam es zu einer Änderung des Abs. 5 schließlich doch noch im Vermittlungsverfahren. Auf Vorschlag des VermAussch. (BTDrucks. 14/3760) wurde Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 durch die Sätze 3–5 idF des StSenkG ersetzt. Die bisher nicht im Mitunternehmer-Erlaß enthaltenen Regelungen der Sätze 4 (Teilwertansatz bei mittelbarer oder unmittelbarer Beteiligung eines KStSubjekts) und 5 (nachträglicher Teilwertansatz bei späterer Beteiligung eines KStSubjekts) wurden in einem dem VermAussch. vorgelegten Beschlußvorschlag der BReg. damit begründet, daß die Notwendigkeit gesehen werde, mißbräuchliche Gestaltungen unter Ausnutzung der Erleichterungen nach Satz 3 zu vermeiden. Es müsse insbes. vermieden werden, daß die grds. stpfl. Veräußerung von Anteilen an „Objektgesellschaften“ unterlaufen werde.

Der durch das StSenkG geschaffene Wortlaut des Satzes 3 führte insbes. unter zwei Aspekten zu Auslegungsproblemen. Einerseits enthielt die Vorschrift keine ausdrückliche Aussage dazu, ob und ggf. inwieweit eine Gegenleistung einer Buchwertübertragung entgegenstand. Andererseits war unklar, ob bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten Abs. 6 Satz 1 anzuwenden war, was zu einer zwingenden Gewinnrealisierung geführt hätte. Die Sätze 4 und 5 des Abs. 5 ließen es zweifelhaft erscheinen, ob auch die erstmalige Begründung des Anteils eines KStSubjekts zum Ansatz des Teilwerts führen sollte. Außerdem erschien Satz 5 wegen des Fehlens einer zeitlichen Begrenzung nicht handhabbar.

Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts: Die Kommission, welche die Vorschläge der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vorbereitete, beschäftigte sich auch mit

Regelungen iSd. früheren Mitunternehmer-Erlasses. Dabei wurden folgende Vorschläge erörtert, ohne dabei in jedem Fall Einvernehmen zu erzielen (Bericht der BReg. unter B.I.1, FR 2001, Beil. zu Heft 11, 2):

- Wiedereinführung eines Wahlrechts zwischen Buchwert, Teilwert und Zwischenwerten,
- Klarstellung des Anwendungsbereichs von Satz 3,
- Fristenregelung zur Vermeidung von mißbräuchlicher Inanspruchnahme der Buchwertübertragung,
- Ergänzungsbilanzen als Instrument zur Vermeidung der zwangsweisen Gewinnrealisierung.

Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG):

Die Vorschläge der BReg. wurden mit dem Entwurf für ein UntStFG umgesetzt.

► *Nach dem RegE* (BTDrucks. 14/6882, 6) sollte der Anwendungsbereich von Satz 3 durch eine völlige Neufassung dieses Satzes klargestellt werden. In sieben Nummern wurden die Fälle aufgeführt, in denen die Übertragung eines WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft bzw. mehreren Mitunternehmern derselben Mitunternehmerschaft zum Buchwert erfolgen sollte. Darin war auch die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zum Buchwert vorgesehen; die Anwendung des Abs. 6 Satz 1 sollte außerdem durch eine ausdrückliche Regelung ausgeschlossen werden. In einem neuen Satz 4 war eine Sieben-Jahres-Frist vorgesehen, innerhalb derer eine Veräußerung oder Entnahme zum rückwirkenden Teilwertansatz führen sollte. Diese Rechtsfolge sollte bei Zuordnung der stillen Reserven auf den übertragenden Gesellschafter durch eine Ergänzungsbilanz entfallen. Die bisherigen Sätze 4 und 5 sollten Sätze 5 und 6 werden und eine ausdrückliche Anwendung auf die Begründung des Anteils eines KStSubjekts vorsehen. Außerdem wurde der neue Satz 6 mit einer Frist von sieben Jahren versehen. Die von Vertretern der Wirtschaft geforderte Wiedereinführung eines Wahlrechts für die Bewertung des übertragenen WG sah der RegE nicht vor und folgte damit der Vorstellung des BMF, der sich im Bericht gegen den Vorschlag ausgesprochen hatte.

Zur Begründung verwies der Gesetzentwurf einerseits auf eine Klarstellung der mit dem StSenkG geschaffenen Rechtslage. Andererseits wurde zu der Fristenregelung in Satz 4 ausgeführt, die Buchwertübertragung auf einen anderen Rechtsträger solle nur dann zulässig sein, wenn sie nur zum Zweck der Umstrukturierung und nicht auch zum Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme dienen solle. In einem solchen Fall werde das unternehmerische Engagement nicht fortgesetzt, sondern beendet. Deshalb werde nach Satz 4 unwiderleglich vermutet, daß eine Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sieben-Jahres-Frist nicht der Umstrukturierung diene. Durch den rückwirkenden Teilwertansatz erfolge eine Rückkehr zu dem Grundsatz, daß stille Reserven bei demjenigen besteuert würden, bei dem sie entstanden seien. Dafür bestehe aber kein Bedarf, wenn die stillen Reserven durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz demjenigen zugeordnet worden seien, bei dem sie entstanden seien. Das werde in Satz 4 klargestellt (BTDrucks. 14/6882, 32f.).

► *Der FinAussch.* formulierte Satz 3 sprachlich um, ohne inhaltliche Änderungen daran vorzunehmen. Er strich außerdem Satz 4 idF des RegE ersatzlos und machte die dortigen Sätze 5 und 6 unverändert zu Sätzen 4 und 5 (BTDrucks. 14/7343, 10). Die Streichung der Behaltefrist begründete der Ausschuß mit ei-

dem knappen Hinweis darauf, daß Umstrukturierungen erleichtert werden sollten (BTDrucks. 14/7344, 7).

► *Vermittlungsausschuß*: Nach Ablehnung des Gesetzes im BRat schlug der Vermittlungsausschuß die jetzt Gesetz gewordene Fassung des Abs. 5 vor. Satz 3 wurde ohne inhaltliche Änderungen erneut umformuliert. Die Fristenregelung nach Satz 4 des RegE wurde wieder aufgegriffen und in veränderter Form und mit einer Drei-Jahres-Frist nach Abgabe der StErklärung in Abs. 5 eingefügt. Die beiden folgenden Sätze blieben unverändert.

3. Zeitlicher Anwendungsbereich

1442 a) Sätze 1 und 2

Gem. § 52 Abs. 16 Satz 11 idF des StEntG 1999/2000/2002 sind Sätze 1 und 2 erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, der aufgrund eines nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. Abgestellt wird mithin nicht auf die Übertragung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums, sondern vielmehr auf das auf die Übertragung gerichtete Verpflichtungsgeschäft zwischen zwei Rechtsträgern. Bei der in den Sätzen 1 und 2 geregelten Überführung fehlt es jedoch grds. sowohl an einem Verpflichtungsgeschäft als auch an der Übertragung selbst, da ein Rechtsträgerwechsel grds. nicht erfolgt (zu Ausnahmen vgl. Anm. 1447). Vielmehr bringt der Stpfl. seinen Willen zur Überführung des betreffenden WG entweder konkludent durch eine geänderte betriebliche Nutzung zum Ausdruck oder aber durch subjektive Widmung vermittelt buchhalterischer Zuordnung. Da uE auch die Annahme eines dem Abschluß eines obligatorischen Vertrags vergleichbaren Rechtsakts (als ein solcher wird zB die Abgabe eines unwiderruflichen notariellen Übertragungsangebots angesehen, bei dem Leistung und Gegenleistung im wesentlichen festgelegt sind, vgl. BMF v. 29.2.1972, BStBl. I, 102) ausscheidet, ist vielmehr § 52 Abs. 1 idF des StEntG 1999/2000/2002 als allg. Vorschrift zur zeitlichen Anwendung der Änderungen des StEntG 1999/2000/2002 maßgeblich, wonach die Regelung erstmals für im VZ 1999 erfolgende Überführungen anwendbar ist.

1442a b) Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002

Ebenso wie die Sätze 1 und 2 ist Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002 gem. § 52 Abs. 16 Satz 11 aF erstmals auf den Erwerb von WG anzuwenden, der aufgrund eines nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt. Dies bedeutet, daß eine im VZ 1999 tatsächlich vollzogene (dingliche) Übertragung eines WG demnach nicht gewinnrealisierend gem. Satz 3, sondern vielmehr noch nach den bisherigen Rechtsgrundsätzen (Mitunternehmer-Erlaß) zu beurteilen ist, wenn der rechtsgeschäftliche Zuwendungsvertrag bis zum 31.12.1998 abgeschlossen worden ist (hinsichtlich des Eintritts der stl. Rechtsfolgen der Übertragung von WG und damit auch der Bestimmung des maßgebenden VZ ist nur die Übertragung des wirtschaftlichen/zivilrechtlichen Eigentums von Bedeutung). Dies gilt jedoch nur, wenn der obligatorische Vertrag bis zu diesem Stichtag wirksam geworden ist.

Ein Vertrag ist schwebend unwirksam, wenn ein zunächst unwirksames Rechtsgeschäft durch Nachholung einer fehlenden Handlung (zB Genehmigung) die Wirksamkeit erlangen kann. Dies ist zB der Fall bei:

- Verträgen von Minderjährigen ohne erforderliche Einwilligung des gesetzlichen Vertreters (§ 108 Abs. 1 BGB),
- Verträgen des Vormunds ohne erforderliche Genehmigung des Vormundschaftsgerichts (§ 1829 BGB) oder
- bei Verträgen eines Vertreters ohne Vertretungsmacht (§ 177 Abs. 1 BGB) und
- bei Verträgen, die unter Verstoß gegen das Selbstkontrahierungsverbot (§ 181 BGB) zustande gekommen sind (Insichgeschäft, das dem Vertretenen nicht ausschließlich einen rechtlichen Vorteil bringt).

Es stellt sich die Frage, ob ein mit Ablauf des 31.12.1998 schwebend unwirksamer obligatorischer Vertrag auf Übertragung von EinzelWG strechtlich als wirksam abgeschlossen gilt, wenn die vom Gesetz geforderte Genehmigung erst in 1999 erfolgt. Zivilrechtlich bedeutet die nachträgliche Zustimmung die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts ex tunc; die Genehmigung wirkt also auf den Zeitpunkt des Abschlusses zurück (§ 184 Abs. 1 BGB). Diese „Rückwirkung“ gilt auch für das StR. In der Genehmigung ist keine nachträgliche Sachverhaltsgestaltung zu sehen, die vom allg. Rückwirkungsverbot des § 38 AO erfaßt wird (TIPKE/KRUSE, § 38 AO Tz. 30). Die Genehmigung beendet nur den Schwebezustand und bewirkt den Eintritt der von den Vertragsparteien mit dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von vornherein gewollten Rechtsfolgen (BFH v. 8.11.1972 – I R 227/70, BStBl. II 1973, 287; FG Düss. v. 3.3.1983, EFG 1983, 602). Unabdingbar für die stl. Rückwirkung ist jedoch, daß nach Abschluß des schwebend unwirksamen Vertrags die erforderliche Genehmigung unverzüglich (ohne schuldhaftes Zögern) beantragt wird (BFH v. 1.2.1973 – IV R 49/68, BStBl. II 1973, 307; v. 23.4.1992 – IV R 46/91, BStBl. II 1992, 1024).

c) Sätze 3–6 idF des UntStFG

1442b

Der zeitliche Anwendungsbereich der Sätze 3–5 wird übereinstimmend in § 52 Abs. 16a Satz 1 geregelt, während für Satz 6 in § 52 Abs. 16a Satz 2 eine abweichende Bestimmung getroffen worden ist.

Satz 3 soll danach rückwirkend auf Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 angewendet werden. Eine Übertragung ist erfolgt, wenn das wirtschaftliche Eigentum an dem WG übergeht (dh. wenn das für die stl. Zurechnung maßgebende wirtschaftliche Eigentum iSd. § 39 AO zwischen PersGes. und Gesellschafter oder zwischen den Gesellschaftern einer PersGes. untereinander wechselt). Es kommt nicht – wie bei der erstmaligen Anwendung des Satzes 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 – auf das zugrunde liegende obligatorische Rechtsgeschäft an. Erfolgt dieses noch in 2000, ist Satz 3 nF anzuwenden, wenn das (wirtschaftliche) Eigentum nach dem 31.12.2000 übergeht.

Der durch das UntStFG vorgegebene entspricht dem zuvor durch das StSenkG bestimmten zeitlichen Anwendungsbereich. Gegen eine Rückwirkung auf bis zur Verkündung des UntStFG erfolgte Übertragungen bestehen jedoch insoweit keine Bedenken, als die Neuregelung eine echte Klarstellung der bereits durch das StSenkG geschaffenen Rechtslage beinhaltet. Das trifft für alle in Satz 3 ausdrücklich genannten Fälle zu.

Satz 4: Auch die Sperrfrist gilt nach § 52 Abs. 16a Satz 1 für Übertragungsvorgänge, die nach dem 31.12.2000 stattgefunden haben oder stattfinden. Für im Jahr 2001 bis zur Verkündung des UntStFG erfolgte Übertragungen ergibt sich demgemäß eine Rückwirkung. Diese ist im Hinblick auf die Schutzwürdigkeit von Dispositionen (BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 =

FR 1998, 377) uE jedenfalls für Übertragungen vor Bekanntwerden des Berichts der BReg. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 18.4.2001 (FR 2001, Beil. zu Heft 11) unzulässig, auch wenn es sich nach der hergebrachten Definition des BVerfG um eine unechte Rückwirkung handelt.

Satz 5: Die Geltung für Übertragungen nach dem 31.12.2000 stößt auch insoweit uE nicht auf Bedenken, als vor Verkündung des UntStFG erfolgte Übertragungen betroffen sind. Denn die jetzige Fassung des Satzes 5 weicht inhaltlich nicht von der bereits durch Satz 4 idF des StSenkG geschaffenen und ebenfalls für Übertragungen seit dem 31.12.2000 geltenden Rechtslage ab.

Satz 6 soll nach der besonderen Anwendungsregel in § 52 Abs. 16a Satz 2 auf Anteilsbegründungen und Anteilserhöhungen nach dem 31.12.2000 anzuwenden sein.

► *Systematische und historische Auslegung der Anwendungsregel:* Daraus könnte geschlossen werden, daß der rückwirkende Teilwertansatz auch bei bis zu sieben Jahre früher erfolgten Übertragungen vorzunehmen sein soll. Dafür spricht, daß das Gesetz – anders als bei der Sperrfrist nach Satz 4 – ausdrücklich an die Anteilsbegründung und -erhöhung anknüpft und nicht an die Übertragung des WG. Daß der Gesetzgeber die Regelung in diesem Sinn verstanden hat, läßt sich auch daraus ersehen, daß er mit der Anwendungsregelung von der bisherigen Rechtslage abgewichen ist. § 52 Abs. 16a idF des StSenkG enthielt nämlich keine besondere Regelung zum Inkrafttreten des damaligen Satzes 5, so daß jene Regelung dahin ausgelegt werden konnte, sie betreffe nur Übertragungen nach dem 31.12.2000.

► *Verfassungskonforme Auslegung der Anwendungsregel:* Eine Anknüpfung an frühere Übertragungen verstößt uE aber gegen Verfassungsrecht, denn der Stpfl. genießt Dispositionsschutz (BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 = FR 1998, 377; glA MITSCH, INF 2002, 77 [82]). Für die unter diesem Aspekt gegebene echte Rückwirkung gibt es keine Rechtfertigung. Zweck der Vorschrift ist es, eine Umgehung des Teilwertansatzes nach Satz 5 zu verhindern. Satz 5 gilt aber erst für Übertragungen nach dem 31.12.2000. Übertragungen bis zum Inkrafttreten des Abs. 5 idF des StEntlG 1999/2000/2002 im VZ 1999 konnten auf eine „mißbräuchliche“ Ausnutzung des Halbeinkünfteverfahrens nicht gerichtet sein, weil damals ein Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren noch nicht vorherzusehen war. § 52 Abs. 16a Satz 2 ist deshalb verfassungskonform dahin auszulegen, daß Satz 6 nur auf Übertragungen nach dem 31.12.2000 anzuwenden ist. Formal kann dabei daran angeknüpft werden, daß Satz 6 nur Übertragungen iSd. Satzes 3 erwähnt, der Buchwertübertragungen aber erst ab 2001 ermöglicht (glA LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB Beil. Nr. 1/2002, 30 u. 32).

III. Bedeutung der Vorschrift

1443 1. Bedeutung der Sätze 1 und 2

Bewertungsvorschrift: Sätze 1 und 2 bewirken die Fortführung des Buchwerts bei fortgesetzter Verstrickung der stillen Reserven in einem anderen BV bzw. SonderBV desselben Stpfl. und vermeiden damit das Eintreten der allg. Rechtsfolgen einer gem. Abs. 1 Nr. 4 regelmäßig zum Teilwert zu bewertenden Entnahme. Im Gegensatz zu der von der Rspr. vertretenen finalen Entnahmelehre und bisherigen Auffassung der FinVerw. (s. Anm. 1440a) steht jedoch uE der Gesetzeswortlaut des Satzes 1 dem tatbestandlichen Vorliegen einer Entnahme

gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 bei Überführung eines WG zwischen verschiedenen (Sonder-)BV desselben Stpfl. dem Grunde nach nicht entgegen; vielmehr handelt es sich bei Abs. 5 Sätze 1 und 2 um Vorschriften zur Bewertung der in dem Vorgang der Überführung erfolgenden Entnahme aus einem BV bei gleichzeitiger Einlage in ein anderes BV desselben Stpfl.

So zur alten Rechtslage unter teleologischer Reduktion der Vorschriften zur Entnahmebewertung bereits RAUPACH, DStJG Bd. 2 (1979), 87 (104); ähnlich KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 (719 Fn. 25); einen Realisationstatbestand bereits dem Grunde nach ablehnend REISS, StbJb. 2001/2002, 281 (305); KIRCHHOF/FISCHER IV. § 6 Rn. 186; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 488; vermittelnd KANZLER, Vor §§ 4–7 Anm. 89 f.

Allerdings kann es in materieller Hinsicht letztlich dahinstehen, ob die hier in Rede stehenden Überführungstatbestände als eine (zum Buchwert zu bewertende) Entnahme zu qualifizieren sind oder eine solche bereits dem Grunde nach zu verneinen ist (s. aber im Zusammenhang mit § 20 UmwStG Anm. 1450).

Buchwertansatz zwingend: Die Möglichkeit der Buchwertfortführung war nach der bisherigen BFH-Rspr. und Verwaltungsauffassung auch ohne explizite gesetzliche Regelung zulässig, weshalb Sätze 1 und 2 teilweise als überflüssig angesehen werden (vgl. REISS, StbJb. 2001/2002, 281 [305 f.]; KIRCHHOF/FISCHER IV. § 6 Rn. 186). Allerdings ist die Vorschrift insoweit von Bedeutung, als hierdurch das von der FinVerw. gewährte Wahlrecht zur Aufdeckung der stillen Reserven unzulässig wurde, was aus systematischen Gründen zu begrüßen ist (vgl. REISS, StbJb. 2001/2002, 281 [305 Fn. 38]).

Gesetzgeberisches Ziel verfehlt: Das vom Gesetzgeber im Umkehrschluß intendierte Verbot des Ansatzes zum Buchwert bei Überführung in eine ausländ. BS läuft im Ergebnis ins Leere, da in diesen Fällen das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus hinsichtlich der zum Überführungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven nicht verlorengeht (vgl. Anm. 1449 ff.).

Ausweitung auf Sonderbetriebsvermögen: Der Einschluß des SonderBV ist insoweit von Bedeutung, als das SonderBV Bestandteil des BV der Mitunternehmerschaft als partiellem StRSubjekt ist (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 486). Ohne Satz 2 wäre daher in diesen Fällen das Vorliegen einer Überführung in ein anderes BV desselben Stpfl. iSd. Satzes 1 zumindest fraglich. Weiterhin ist in diesem Zusammenhang bemerkenswert, daß in den Sätzen 1 und 2 der Begriff des SonderBV erstmals im Gesetz verwendet wird. Dies hat jedoch keine weitergehende Bedeutung, da aus der bloßen Verwendung des Begriffs ohne jedwede inhaltliche Definition eine Rechtfertigung der Zuordnung von WG zum SonderBV nicht abgeleitet werden kann (s. Anm. 1447e).

2. Bedeutung der Sätze 3–6

1443a

Gestattung von Buchwertübertragungen bei Mitunternehmerschaften: Der Gesetzgeber ist mit dem StSenkG sowie nachfolgend dem UntStFG zu Recht von dem Mißgriff des StEntlG 1999/2000/2002 abgerückt, die nach dem Mitunternehmer-Erlaß zulässige Buchwertübertragung von EinzelWG zwischen PersGes. und Gesellschafter zu beseitigen und statt dessen eine volle Gewinnrealisierung zu erzwingen. Diese Kurskorrektur schien wirtschaftspolitisch geboten, da der Zwang zur Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft betriebswirtschaftlich gebotene Umstrukturierungen im Bereich der Personenunternehmen erschwert hatte. In systematischer Hinsicht gebietet es der Grundsatz einer transparenten Besteuerung der Mitunternehmerschaft, die PersGes. nicht als einen eigenständigen Rechtsträger iSd. StR anzusehen (vgl. REISS, StuW 2000,

405 f.); folglich umfaßt der Betrieb des jeweiligen Stpfl. sowohl dessen eigenes BV, dessen SonderBV bei einer Mitunternehmerschaft als auch seinen quotalen Anteil am Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft, an welcher er beteiligt ist, (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 493; BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748). Mithin dürften bei einer Übertragung zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft stille Reserven zumindest insoweit nicht zur Aufdeckung gelangen, als sie zuvor dem jeweiligen Mitunternehmer bereits zuzurechnen waren. Zwar ist der Gesetzgeber mit Satz 3 stsystematisch nicht der vorstehenden Auffassung gefolgt, da er insoweit die Mitunternehmerschaft offenkundig als ein vom Mitunternehmer zu unterscheidendes StSubjekt ansieht; gleichwohl hat er rechtsfolgenreich die vorstehende Ansicht sogar übertroffen, da Satz 3 nicht nur eine der Beteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmers entsprechende Buchwertübertragung anordnet, sondern vielmehr eine vollständige Beibehaltung der stillen Reserven ermöglicht und eine uU damit einhergehende interpersonelle Verlagerung stiller Reserven gestattet.

Anzeichen für eine transparente Besteuerung der Mitunternehmerschaften: Mit Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 hatte der Gesetzgeber eine eindeutige Trennung zwischen dem eigenen BV des Mitunternehmers und dem gesamthänderisch gebundenen BV der Mitunternehmerschaft herbeigeführt und damit die strechtliche Verselbständigung der PersGes. betont (s. zur begrenzten StRSubjektivität der PersGes. § 15 Anm. 450). Die Übertragung von WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft war demzufolge, wie bei Übertragungen zwischen fremden Dritten, stets mit einer Aufdeckung der stillen Reserven verbunden. Die mit dem StSenkG bzw. dem UntStFG bewirkte Wiedereinführung der Zulässigkeit stneutraler Übertragungen ist daher als gesetzgeberische Besinnung auf eine grds. transparente Besteuerung der Mitunternehmerschaften anzusehen. Nach dieser ist eine Fortführung der stillen Reserven insoweit anzunehmen, als das WG dem jeweiligen Mitunternehmer bereits vor der Übertragung (quotal) zuzurechnen war. Allerdings ist der Gesetzgeber mit Satz 3 über diese stsystematisch vorgezeichnete anteilige Konservierung stiller Reserven hinausgegangen, indem er deren vollständige Beibehaltung gewährt hat. Um dies zu ermöglichen, war es erforderlich, in Satz 3 zwischen dem gesamthänderisch gebundenen BV und dem BV bzw. SonderBV des Mitunternehmers zu unterscheiden, jedoch kann aus dieser gesetzestechnisch erforderlichen Abgrenzung des Gesamthandsvermögens gegenüber der Vermögenssphäre des Gesellschafters keine Präferenz des Gesetzgebers für eine strechtliche Verselbständigung der Mitunternehmerschaft hergeleitet werden. Darüber hinaus können sowohl die in Satz 2 vollzogene Herauslösung des SonderBV aus dem BV der Mitunternehmerschaft und dessen Annäherung an das EinzelBV des Mitunternehmers (s. Anm. 1447e) sowie die mit dem UntStFG vollzogene Rückkehr zu einer gesellschafterbezogenen Sichtweise des § 6b als Anzeichen des gesetzgeberischen Willens einer wohl vorwiegend transparenten Besteuerung von Mitunternehmerschaften verstanden werden; gleichwohl fehlt es (nach wie vor) an der Vorgabe einer in sich geschlossenen Besteuerungskonzeption durch den Gesetzgeber.

Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip: Nach dem Subjektsteuerprinzip sind die Einkünfte und mithin auch die stillen Reserven von demjenigen Stpfl. zu versteuern, in dessen Sphäre sie zuvor erwirtschaftet bzw. entstanden sind (REISS, BB 2000, 1965 [1968]). Um einerseits eine (vollständige) Buchwertübertragung im Bereich der PersGes. zu ermöglichen, andererseits jedoch dem Subjektsteuerprinzip zu entsprechen, müßte die weitere Zuordnung der stillen Re-

serven zu dem Übertragenden gewährleistet sein. Zwar eröffnet die Ergänzungsbilanz grds. eine solche Möglichkeit und die Sperrfristregelung des Satzes 4 bietet durchaus einen Anreiz zu deren Aufstellung, gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass Ergänzungsbilanzen in ihrer bisher bekannten Form lediglich bei Übertragungen vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft, nicht aber bei den weiteren von Satz 3 erfassten Übertragungen eingesetzt werden (können). Erfolgt keine Aufstellung von Ergänzungsbilanzen, so wirkt zwar die Sperrfristregelung einer zeitnahen interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven entgegen, nach Verstreichen der Frist nimmt der Gesetzgeber deren Überspringen und den hierdurch bewirkten Verstoß gegen das Subjektsteuerprinzip jedoch billigend in Kauf (glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 454). Dieser Systembruch, der bei einer auf Zuweisung von EinzelWG gerichteten Realteilung ebenfalls besteht, ist zwar zu kritisieren, gleichwohl ist bei der Auslegung der betreffenden Vorschriften zu beachten, dass der Gesetzgeber das Überspringen stiller Reserven insoweit bewusst zugelassen hat. UE müsste der Gesetzgeber entweder ein Instrumentarium schaffen, welches in allen von Satz 3 erfassten Übertragungsfällen eine zutreffende Zuordnung der stillen Reserven zwingend sicherstellt, oder aber eine Übertragung zu Buchwerten nur entsprechend der Beteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmers gewähren, da es insoweit nicht zu einer Verlagerung stiller Reserven kommt.

Missbrauchsabwehrregelungen fragwürdig: Die in den Sätzen 4–6 getroffenen Regelungen, welche ausweislich der Gesetzesbegründung der Missbrauchsabwehr dienen, sind in stsystematischer Hinsicht äußerst fragwürdig.

► *Satz 4* ordnet zur Vermeidung einer (gezielten) interpersonellen Verlagerung stiller Reserven an, dass rückwirkend die Übertragung zum Teilwert erfolgt, wenn das übertragene WG innerhalb der Sperrfrist veräußert oder entnommen wird, sofern nicht die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind (BTDDrucks. 14/6882, 32 f.). Veräußerungen oder Entnahmen innerhalb der Sperrfrist lösen mithin für denjenigen Stpfl., der das betreffende WG zuvor zum Buchwert übertragen hatte, rückwirkend eine stl. Belastung aus, obwohl er selbst den strechtl. Tatbestand der Erzielung von Einkünften (hier: durch Veräußerung oder Entnahme des WG) nicht verwirklicht hat. Dieser Verstoß gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung kann dabei nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, es gelte der in Satz 3 eingeräumten Möglichkeit eines (gezielten) Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip entgegenzuwirken (überzeugend CREZELIUS, FR 2002, 805 [810 f.]).

► *Sätze 5 und 6* sollen nach den Vorstellungen des Gesetzgebers verhindern, „dass die grundsätzliche steuerpflichtige Veräußerung von Anteilen an Objektgesellschaften unterlaufen wird“ (Begründung zur Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum StSenkG [BTDDrucks. 14/3760], nv.). Klar wird nur, dass Sätze 5 und 6 Vorschriften zur Verhinderung eines Missbrauchs sein sollen. Es ist indes nicht nachvollziehbar, was der Gesetzgeber unter dem im Gesetz nicht verwendeten und auch sonst im Schrifttum nicht feststehenden Begriff der „Objektgesellschaft“ versteht. Unklar bleibt vor diesem Hintergrund auch, was eine „grundsätzlich steuerpflichtige Veräußerung“ (gemeint ist wohl: Gewinn aus einer Veräußerung) sein soll. Eine weitere Erläuterung enthält die Gesetzesbegründung nicht. Es ist zu vermuten, hierdurch solle verhindert werden, dass stille Reserven enthaltende WG durch die von Satz 3 zugelassene Buchwertverknüpfung in eine Mitunternehmerschaft eingebracht werden und an der Mitunternehmerschaft auch Körperschaften beteiligt sind oder werden.

Durch eine anschließende Veräußerung der Anteile an der Körperschaft könnten somit auch die stillen Reserven des übertragenen WG mittelbar dem Halb-/Teileinkünfteverfahren unterworfen werden (DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 [1716 f.]; REISS, BB 2000, 1965 [1969]). Der Sinn der Regelung bleibt jedoch unverständlich (DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 [1717]; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2000, 1458), da der unentgeltliche Transfer stiller Reserven auf eine Körperschaft durch den Gesellschafter schon nach geltender Rechtslage wegen des Vorliegens einer verdeckten Einlage nicht ohne deren Aufdeckung möglich ist; zur Anwendungskonkurrenz zur verdeckten Einlage s. Anm. 1474j. Unverständlich ist zudem der Umstand, dass in Satz 6 die Frist sieben Jahre, hingegen in Satz 4 drei Jahre und in Abs. 3 Satz 2 fünf Jahre beträgt.

Zwar ist der durch die Sätze 5 und 6 bewirkte Zwang zur Gewinnrealisierung wegen des Subjektsteuerprinzips grds. gerechtfertigt, gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass der Gesetzgeber diese Rechtfertigung (zu Recht) nicht bemüht, da er zuvor in Satz 3 die Möglichkeit zur Verletzung des Subjektsteuerprinzips selbst eröffnet hat. Vielmehr scheint der Gesetzgeber, wie ausgeführt, von der Sorge getragen zu sein, der Stpfl. könne durch die (zielgerichtete) Verlagerung stiller Reserven in das Halb-/Teileinkünfteverfahren diese zum Teil der Besteuerung entziehen. Die Verlagerung stiller Reserven in das Halb-/Teileinkünfteverfahren bewirkt jedoch grds. keine, auch keine anteilige Entziehung stiller Reserven aus der Steuerverstrickung; vielmehr vollzieht sich deren Besteuerung nunmehr auf zwei Ebenen, der Ebene der KapGes. einerseits und der Ebene des Anteilseigners andererseits. Aus der Wirkungsweise des Halb-/Teileinkünfteverfahrens selbst ergibt sich mithin keinerlei Notwendigkeit, den Übergang von stillen Reserven auf ein KStSubjekt zu verhindern (glA DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 [1717]). Stsystematische Grundlage eines Verbots der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven ist allein das Subjektsteuerprinzip; dieses mit fragwürdigen Argumentationsmustern nur für den Fall der Beteiligung eines KStSubjekts zu revitalisieren, überzeugt nicht.

Auch die auf Vermeidung von Objektgesellschaften gerichtete Rechtfertigung vermag in stsystematischer Hinsicht nicht zu überzeugen (s.o.), nicht zuletzt weil der Anteilserwerber die latenten Steuerlasten des KStSubjekts bei der Bemessung des Anteilskaufpreises berücksichtigen wird, so dass sich die Verlagerung der stillen Reserven in das Halb-/Teileinkünfteverfahren für den Übertragenden nicht zwingend als vorteilhaft erweist (vgl. BRIESE, StuB 2003, 248 [251 f.]).

IV. Geltungsbereich

1. Persönlicher Geltungsbereich

1444 a) Geltungsbereich der Sätze 1 und 2

Natürliche Person: Grundvorstellung des Gesetzgebers ist eine unbeschränkt stpfl. natürliche Person, die mehrere Betriebe unterhält und/oder der im Rahmen ihrer Beteiligung an einer oder mehreren Mitunternehmerschaften SonderBV zuzurechnen ist. Sätze 1 und 2 gelten auch für eine beschränkt stpfl. natürliche Person, der im Inland mehrere BV und/oder SonderBV zuzurechnen sind. Zum Transfer aus inländ. Betriebsstätten in ausl. Stammhaus s. Anm. 1449 f.

Mitunternehmerschaften: Sätze 1 und 2 kommen grds. auch bei Mitunternehmerschaften zur Anwendung, da diese neben ihrem stl. Gesamthandsvermögen

ggf. auch über SonderBV bei einer anderen Mitunternehmerschaft verfügen können (doppelstöckige PersGes.); s. auch § 15 Anm. 680. Im Einzelfall ist es auch denkbar, dass Mitunternehmerschaften mehrere eigene BV zuzurechnen sind (s. hierzu Anm. 1447d).

Körperschaften iSd. KStG: Die Vorschrift findet über § 8 Abs. 1 KStG auch für kstpfl. Rechtssubjekte unmittelbare Anwendung.

b) Geltungsbereich der Sätze 3 und 4

1444a

Natürliche Person: Sätze 3 und 4 gelten grds. für unbeschränkt stpfl. natürliche Personen, die neben ihrer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft einen Betrieb unterhalten oder denen im Rahmen ihrer Beteiligung an einer (ggf. anderen) Mitunternehmerschaft SonderBV zuzurechnen ist. Sätze 3 und 4 gelten auch für beschränkt stpfl. natürliche Personen, denen im Inland neben einer mitunternehmerischen Beteiligung eigenes BV und/oder Sonder-BV zuzurechnen ist.

Doppelstöckige Personengesellschaften: Sätze 3 und 4 kommen grds. auch dann zur Anwendung, wenn der Mitunternehmer, aus bzw. in dessen BV oder SonderBV das WG übertragen wird, selbst eine Mitunternehmerschaft ist (doppelstöckige PersGes.).

Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen können bei einer wortgetreuen Auslegung der Vorschrift nicht von der Buchwertübertragung Gebrauch machen. Dies betrifft etwa die atypisch stille Gesellschaft oder eine mitunternehmerisch tätige Bruchteilsgemeinschaft. Diese Mitunternehmerschaften haben zwar kein Gesamthandsvermögen, verfügen aber über ein stl. den Mitunternehmern gemeinschaftlich zuzurechnendes Vermögen. Eine Übertragung zwischen Mitunternehmer und mitunternehmerischem Vermögen wäre nach dem Gesetzeswortlaut nicht zum Buchwert möglich (REISS, BB 2000, 1965 [1966]; REISS, BB 2001, 1225 [1228]; VAN LISHAUT, DB 2001, 1519). Ein Grund für die Ungleichbehandlung von Mitunternehmerschaften mit und ohne Gesamthandsvermögen ist nicht ersichtlich. Die Regelungen des Satzes 3 Nr. 1 und 2 sind daher auf Mitunternehmerschaften ohne gesamthänderisches Vermögen entsprechend anzuwenden, soweit diese Mitunternehmerschaften über mitunternehmerisch gebundenes Vermögen verfügen.

GLA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 454; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.47; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 684; SCHULZE ZUR WIESCHE, DSz 2002, 740 (743); WENDT, FR 2002, 53 (58); REISS, BB 2000, 1965 (1966); ebensO OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299, unter 3.2.1.; differenzierend HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 (133); aA BRANDENBERG, DSz 2002, 551 (555f).

Körperschaften iSd. KStG: Die Vorschriften finden über § 8 Abs. 1 KStG insoweit auch für kstpfl. Rechtssubjekte unmittelbare Anwendung, als sie Mitunternehmer einer PersGes. sind.

c) Geltungsbereich der Sätze 5 und 6

1444b

Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse: Die Rechtsfolge der Sätze 5 und 6 tritt ein, wenn sich an dem betreffenden WG der Anteil einer „Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse“ erhöht. Diese Begriffe sind im EStG selbst nicht definiert. Unter Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sind daher die in § 1 Abs. 1 Nr. 1–6 KStG aufgezählten unbeschränkt stpfl. KStSubjekte und die in § 2 Nr. 1 KStG genannten beschränkt stpfl. KStSubjekte zu verstehen, die mit einer Mitunternehmerbeteiligung inländ. Einkünfte beziehen. Mit dieser Formulierung sind alle StSubjekte umfasst, die unter das KStG fallen.

2. Sachlicher Geltungsbereich

1445 a) Geltungsbereich der Sätze 1 und 2

Direkte Überführung: Die Bewertung nach Sätzen 1 und 2 gilt nur für WG, die direkt aus einem in ein anderes BV oder SonderBV desselben Stpfl. überführt werden. Die Bewertung von in ein BV eingelegten WG des PV, selbst wenn diese zuvor aus einem BV des Stpfl. entnommen worden sind, richtet sich dagegen nach Abs. 1 Nr. 5. Dies wird auch dadurch deutlich, dass Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 für den Fall, dass die Wiedereinlage innerhalb von drei Jahren nach der Entnahme erfolgt, eine spezielle Bewertungsvorschrift enthält.

Kein Rechtsträgerwechsel: Überführungsvorgänge iSd. Sätze 1 und 2 beinhalten (bis auf wenige Ausnahmen, vgl. Anm. 1447) keine Änderung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums, sondern vollziehen sich vielmehr innerhalb des Vermögens desselben Stpfl.

Kein innerbetrieblicher Vorgang: Nicht einschlägig ist Abs. 5 dann, wenn ein WG lediglich innerhalb eines Betriebs zwischen verschiedenen Betriebsteilen oder Betriebsstätten wechselt. In diesem Fall erübrigt sich eine Neubewertung. Dies gilt im Grundsatz auch bei einem Transfer in eine ausländ. Betriebsstätte (s. hierzu ausf. Anm. 1449 ff.).

Zukünftige Besteuerung der stillen Reserven: Zwingende Voraussetzung einer Überführung zum Buchwert ist, dass die zukünftige Besteuerung etwaig vorhandener stiller Reserven im aufnehmenden BV in rechtl. Hinsicht sichergestellt ist (s. Anm. 1448–1449f).

Anlass der Überführung kann neben einer konkreten, nach außen erkennbaren Zuordnungshandlung (zB hinsichtlich der Zuordnung von WG des gewillkürten [Sonder-]BV) auch eine Änderung des strechtl. Kontexts sein, in dem sich das WG befindet, wie sie etwa bei Rechtsformänderungen, Änderungen der Gesellschafterstruktur oder bei Veränderungen in der Qualifikation von Einkünftigen auftritt (zu einzelnen Beispielen vgl. Anm. 1447).

1445a b) Geltungsbereich von Satz 3

Direkte Übertragung: Die Bewertung nach Satz 3 gilt nur für WG, die direkt zwischen dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und einem BV oder SonderBV eines Mitunternehmers bzw. zwischen den SonderBV verschiedener Mitunternehmer bei derselben Mitunternehmerschaft übertragen werden.

Rechtsträgerwechsel: Übertragungsfälle iSd. Satzes 3 beinhalten grds. eine Änderung des zivilrechtl. oder wirtschaftlichen Eigentums an dem übertragenen WG.

Keine Veräußerung: Die Vorschrift regelt die Bewertung im Fall der unentgeltlichen Übertragung oder der Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, nicht aber Veräußerungen gegen sonstiges Entgelt (BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367 Nr. 3; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 661). Nach wohl hM ist auch die Übernahme von Verbindlichkeiten als (ggf. anteiliges) sonstiges Entgelt anzusehen:

„Kein Unterschied zwischen der Schuldübernahme und der Barauszahlung zur Tilgung der Verbindlichkeit“, BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367 Nr. 5; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 (557 f.); WENDT, FR 2002, 53 (62); KEMPERMANN, FR 2002, 521; allerdings wird zunehmend eine Anwendung des Satzes 3 auf Verbindlichkeiten als negative WG gefordert, vgl. ROSER, FR 2002, 309 (316); GROH, DB 2002, 1904 (1906 f.); BÖHME/FORSTER, BB 2003, 1979 (1983); SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004, 1388.

Neugründung bzw. Gesellschafterbeitritt: Satz 3 ist nicht nur bei Übertragungen zwischen bereits bestehenden Mitunternehmerschaften und den bereits an ihr beteiligten Mitunternehmern, sondern ebenso auf Neugründungen von Mitunternehmerschaften sowie im Fall des Beitritts eines neuen Gesellschafters zu einer bereits bestehenden Gesellschaft anwendbar (WINKELJOHANN/STEGEMANN, DB 2003, 2033).

c) Geltungsbereich von Satz 4

1445b

Zuvor Übertragung nach Satz 3 ohne Zuordnung der stillen Reserven auf den Übertragenden: Die Regelung des Satzes 4 bezweckt, eine Verschiebung stiller Reserven durch Buchwertübertragung in bestimmten Fällen nicht zuzulassen. Dies setzt voraus, dass die Übertragung überhaupt zur Verschiebung stiller Reserven geführt hat. Daran fehlt es, wenn mit Hilfe von Ergänzungsbilanzen die stillen Reserven demjenigen zugeordnet worden sind, der das WG nach Satz 3 übertragen hat. Voraussetzung des Satzes 4 ist deshalb, dass eine solche Zuordnung nicht stattgefunden hat.

Realisierung der stillen Reserven: Nach dem Wortlaut der Vorschrift gilt Satz 4 nur im Fall der Veräußerung oder Entnahme des nach Satz 3 übertragenen WG. Werden die stillen Reserven aufgrund anderer Realisationstatbestände aufgedeckt, ist Satz 4 daher uE nicht anwendbar.

d) Geltungsbereich der Sätze 5 und 6

1445c

Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts: Sätze 5 und 6 gelten, wenn durch eine oder nach einer Übertragung nach Satz 3 ein KStSubjekt an dem übertragenen WG mittelbar oder unmittelbar beteiligt wird oder sich ein bereits bestehender Anteil erhöht.

Vorliegen einer Übertragung im Sinne von Satz 3: Die Sätze 5 und 6 setzen den Tatbestand des Satzes 3 voraus, dh. das Vorliegen eines der dort genannten Übertragungsvorgänge. Sätze 5 und 6 haben daher zB keine Auswirkungen auf die Einlage von WG in eine Mitunternehmerschaft aus dem PV, auch wenn dadurch stille Reserven auf eine Körperschaft überspringen sollten.

Beispiel (Einlage eines WG aus dem PV innerhalb von drei Jahren bei gestiegenem Teilwert): A und die B-GmbH sind an der AB OHG zu je 50 % als Mitunternehmer beteiligt. An der GmbH ist A nicht beteiligt. A überträgt auf die Gesellschaft gegen Gutschrift auf einem gesamthänderischen Rücklagenkonto unentgeltlich ein unbebautes Grundstück, das er 2 Jahre zuvor für 100 000 € angeschafft und bisher privat genutzt hatte. Der Teilwert beläuft sich auf 120 000 €.

Ertragstl. Beurteilung: Mangels Gewährung einer Gegenleistung liegt kein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, ebenso keine Gewährung von Gesellschaftsrechten. Infolgedessen ist das Grundstück bei der OHG nach Einlagegrundsätzen zu bewerten. Gem. Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a ist die Einlage, da innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung erfolgt, zu AK zu bewerten, wodurch die stillen Reserven zur Hälfte auf die B-GmbH überspringen. Satz 5 ist mangels Vorliegens einer Übertragung iSd. Satzes 3 nicht anwendbar. Eine verdeckte Einlage liegt nicht vor, da A nicht an der GmbH beteiligt ist.

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

Unterschied zu Satz 4 erwähnt Satz 5 die Ergänzungsbilanz als Mittel zur Verhinderung des Teilwertansatzes nicht, gleichwohl ist uE bei Aufstellung von Ergänzungsbilanzen Satz 5 nicht anwendbar, s. Anm. 1474g.

1445d

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 4 Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 1 Nr. 4 und 5: Rechtssystematisch sind Sätze 1 und 2 als Bewertungsvorschrift, nicht aber als tatbestandliche Einschränkung der Entnahme anzusehen. Die Überführung beinhaltet mithin Entnahme und Einlage, deren Bewertung nicht nach der grundsätzlichen Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bzw. Nr. 5, sondern nunmehr gem. Abs. 5 Sätze 1 und 2 als *lex specialis* zu erfolgen hat (s. Anm. 1443; zur vorherigen Rechtslage Anm. 1194 mwN, teleologische Reduktion der allg. Bewertungsvorschrift).

Verhältnis zu Abs. 1 Nr. 4 Sätze 5 und 6: Gem. Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 kann die Entnahme von WG zum Buchwert erfolgen, wenn diese unmittelbar nach der Entnahme einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt. befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung iSd. § 10b Abs. 1 Satz 1 überlassen werden. Dasselbe galt bei Zuwendung des WG an eine öffentliche bzw. nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG stbefreite Stiftung des Privatrechts zur Förderung bestimmter gemeinnütziger Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 Satz 6). Überführt eine stbegünstigte Körperschaft ein WG aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in den stbefreiten Bereich, so ist umstritten, ob die Überführung gem. Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 zu Buchwerten vorgenommen werden kann (dafür WALLENHORST/HALACZINSKY, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine und Stiftungen, 5. Aufl. 2007, 447, da das WG unentgeltlich und direkt in den ideellen Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft gelangt; aA, da es an einem Rechtsträgerwechsel fehlt, SCHMIDT/GLANEGGER XXVII. § 6 Rn. 427). Eine Anwendung des Satzes 1 scheidet jedenfalls aus, da das betreffende WG fortan nicht mehr steuerverhaftet ist (vgl. im Einzelnen Anm. 1447c).

Verhältnis zu Abs. 3: Die Regelungen des Abs. 3 betreffen die unentgeltliche Übertragung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) auf einen anderen Stpfl., während Abs. 5 Satz 3 die Übertragung von EinzelWG bei Mitunternehmerschaften regelt. Zur Anwendungskonkurrenz zwischen Abs. 3 und Abs. 5 Satz 3 bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit SonderBV s. Anm. 1362.

Verhältnis zu Abs. 4: Die Regelung des Abs. 4 betrifft die Übertragung von EinzelWG auf einen anderen Stpfl., während Abs. 5 Sätze 1 und 2 im Fall eines Rechtsträgerwechsels gerade nicht anwendbar sind. Zum konkurrierenden Anwendungsbereich von Abs. 4 und Abs. 5 Satz 3 s. Anm. 1426, 1431.

Verhältnis zu Abs. 6: Gem. Abs. 6 Satz 4 bleibt Abs. 5 unberührt. Zwischen Abs. 5 Satz 3 und Abs. 6 Satz 1 bestand gem. der durch das StEntG 1999/2000/2002 bzw. das StSenkG geschaffenen Rechtslage eine Anwendungskonkurrenz, da bezüglich der Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten zT Abs. 6 als vorrangige Vorschrift angesehen wurde (VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 [1521]). In der jetzigen Fassung des Abs. 5 Satz 3 ist die Übertragung gegen Gesellschaftsrechte ausdrücklich als ein Fall der Buchwertfortführung genannt, so dass Abs. 5 Satz 3 als *lex specialis* anzusehen ist. Abs. 6 Satz 4 hat insoweit lediglich klarstellenden Charakter. Zugleich räumt Abs. 6 Satz 4 für den Fall der unentgeltlichen Übertragung eines WG auf eine

Mitunternehmerschaft, an der eine KapGes. beteiligt ist, den Regelungen des Abs. 5 Sätze 5 und 6 Vorrang gegenüber Abs. 6 Satz 2 (verdeckte Einlage) ein, wobei allerdings nicht zu verkennen ist, daß sich nach beiden Vorschriften eine Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen anteiligem Buchwert und anteiligem Teilwert ergibt.

Verhältnis zu § 6b: Mit der durch das UntStFG bewirkten Rückkehr zu einer gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise des § 6b hat der Gesetzgeber neben Abs. 5 Satz 3 eine weitere Möglichkeit zu einer steuerneutralen Übertragung für die von § 6b erfaßten WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft eröffnet. Sind die Voraussetzungen des § 6b gegeben, so kann der Mitunternehmer bei einer fremdüblichen entgeltlichen Veräußerung eines WG seines (Sonder-)BV an „seiner“ Mitunternehmerschaft den Veräußerungsgewinn durch Bildung einer § 6b-Rücklage neutralisieren und, der gesellschaftsbezogenen Betrachtung folgend, die stillen Reserven sodann auf dasselbe, nunmehr im Eigentum der Mitunternehmerschaft stehende WG übertragen, soweit ihm dieses ideell zuzurechnen ist. Während in diesem Fall eine vollständige Übertragung der stillen Reserven immer dann erfolgen kann, wenn die auf den veräußernden Mitunternehmer entfallenden anteiligen AK des WG betragsmäßig zumindest dem im abgebenden BV erzielten Veräußerungsgewinn entsprechen, ist bei umgekehrter Übertragungsrichtung (Mitunternehmerschaft veräußert in das [Sonder-]BV eines ihrer Mitunternehmer) im Unterschied zu einer nach Satz 3 erfolgenden Übertragung stets nur eine quotale Übertragung der stillen Reserven möglich (STRAHL, FR 2001, 1154 [1156 f.]; HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [133]). Daß in den vorgenannten Sachverhalten das veräußerte WG und das angeschaffte WG, auf welches die stillen Reserven übertragen werden sollen, identisch sind, steht einer Anwendung des § 6b nicht entgegen (OFD Koblenz v. 23.12.2003, DStR 2004, 314). In Betracht zu ziehen ist eine Anwendung des § 6b insbes. dann, wenn Satz 3 entweder nicht einschlägig ist, beispielsweise bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten sowie bei der Übertragung zwischen (personenidentischen) Schwester-PersGes., oder wenn wegen der Sätze 5 und 6 lediglich eine partielle Beibehaltung der stillen Reserven möglich ist (STRAHL, FR 2001, 1154 [1156 ff.]; KORN/STRAHL, Stbg. 2002, 300; BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1102]; OFD Münster v. 2.4.2004, DStR 2004, 1041; krit. BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]). Auch wenn die Bewertung des betreffenden WG nach Satz 3 bzw. § 6b letztlich im Einzelfall identisch sein mag, so können sich insbes. bzgl. der Wertfortführung Unterschiede ergeben, da bei einer im Ergebnis steuerneutralen Übertragung nach § 6b kein Eintritt in die Rechtsstellung erfolgt. Insoweit ist trotz eines etwaig gleichen Wertansatzes zwischen der Buchwertverknüpfung gem. Satz 3 einerseits und der steuerneutralen Übertragung gem. § 6b andererseits zu unterscheiden.

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

Verhältnis zu § 16 Abs. 1 bzw. Abs. 3 Satz 1, § 34: Der Gewinn aus der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs bzw. Mitunternehmeranteils ist nicht nach §§ 16 Abs. 4, 34 begünstigt, wenn auf Grund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung bzw. Aufgabe der betreffenden Sachgesamtheit wesentliche Betriebsgrundlagen gem. Sätzen 1 und 2 bzw. Satz 3 zu Buchwerten in ein anderes BV gelangen, da es in diesen Fällen nicht zu einer Aufdeckung aller stiller Reserven der betreffenden Sachgesamtheit

kommt (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229 mwN; s. § 16 Anm. 127–130; zu den Begriffen „einheitliche Planung“ und „zeitlicher Zusammenhang“ BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1098 ff.]).

Verhältnis zu § 16 Abs. 3 Satz 2: Da es sich bei einer Realteilung grds. um Übertragungen zwischen verschiedenen (partiellen) StSubjekten handelt, besteht zwischen Abs. 5 Sätzen 1 und 2 und § 16 Abs. 3 Satz 2 regelmäßig keine Anwendungskonkurrenz. Lediglich im Bereich der Überführung von WG zwischen Schwester-PersGes. (vgl. Anm. 1447d) kann sich ein konkurrierender Anwendungsbereich beider Vorschriften ergeben, wenn man die Übertragung von WG auf eine personenidentische Nachfolgegesellschaft bei Fortbestand der Ursprungsgesellschaft als Realteilung ansieht (vgl. OSTERMAYER/RIEDEL, BB 2003, 1305).

Zur Abgrenzung einer unter Satz 3 zu fassenden Sachwertabfindung bei Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Fortbestand der Gesellschaft von der Realteilung s. § 16 Anm. 441.

Verhältnis zu Art. 43 EG: Mit Urt. v. 11.3.2004 (Rs. C-9/02 – Hughes des Lasteyrie du Saillant, GmbHR 2004, 504) hat der EuGH entschieden, daß es aufgrund des in Art. 43 EGV verankerten Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit einem Mitgliedstaat verwehrt ist, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung zur Wegzugsbesteuerung einzuführen, welche im Zeitpunkt des Wegzugs eine Besteuerung der bis dahin entstandenen stillen Reserven bewirkt. Im Grundsatz stellt sich mithin die Frage, ob ein Mitgliedstaat die Besteuerung von im Inland entstandenen stillen Reserven an Ersatzrealisationstatbeständen ausrichten darf, wenn ein WG in eine ausländ. BS überführt wird und ein Besteuerungsrecht für den Wegzugsstaat fortan nicht mehr besteht (vgl. WASSERMAYER, GmbHR 2004, 613). Da der Gesetzgeber zumindest im Fall der Überführung eines WG aus dem inländ. BV des Stpl. in eine BS mit Freistellungs-DBA einen Verlust des Besteuerungsrechts annimmt und durch die Sätze 1 und 2 die Möglichkeit eines letztmaligen stl. Zugriffs gewährleisten will, würden diese Regelungen, wenn sie auf den vorgenannten Fall überhaupt zur Anwendung gelangen (vgl. hierzu ausf. Anm. 1449b ff.), die Niederlassungsfreiheit beschränken und sich daher als unvereinbar mit Art. 43 EG erweisen (vgl. auch WASSERMAYER, GmbHR 2004, 613 [616]; MELICKE, GmbHR 2004, 511). Die seitens der Fin-Verw. als Billigkeitsmaßnahme gewährte Möglichkeit einer aufgeschobenen Gewinnrealisierung ändert diesen Befund nicht.

Billigkeitsmaßnahmen gem. § 163 AO: Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, welche die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Als eine solche Billigkeitsregel könnte man die im Betriebsstätten-Erlaß (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076) gewährte Möglichkeit einer aufgeschobenen Gewinnrealisierung bei Überführung eines EinzelWG in eine ausländ. BS bei Bestehen eines Freistellungs-DBA werten. Eine Billigkeitsregel ist jedoch nur bei Vorliegen sachlicher Unbilligkeit angezeigt, mithin bei Bestehen eines ungewollten Überhangs des gesetzlichen Tatbestands über die Intentionen des Gesetzgebers. Dagegen können Umstände, die dem Besteuerungszweck entsprechen oder die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines gesetzlichen Besteuerungstatbestands bewußt in Kauf genommen hat, einen Billigkeitserlaß aus sachlichen Gründen nicht rechtfertigen (BFH v. 20.2.1991 – II R 63/88, BStBl. II 1991, 542 mwN). Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte jedoch im vorliegenden Fall explizit eine sofortige Versteuerung der stillen Reserven

durch die Sätze 1 und 2 bewirkt werden. Die durch die Regelung herbeigeführten Belastungsfolgen stehen somit im Einklang mit der gesetzgeberischen Absicht, wenn sie nicht sogar aufgrund der unzulänglichen Formulierung des Gesetzestexts ohnehin dahinter zurückbleiben. Für eine Billigkeitsregelung ist daher kein Raum (BUCIEK, DStZ 2000, 636 [639]).

Verhältnis zu § 8 Abs. 1 KStG: Was als Einkommen einer Körperschaft gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und des KStG. Die Bewertungsvorschrift des Abs. 5 ist daher grds. auf die Einkommensermittlung der Körperschaften anwendbar; vgl. hierzu Anm. 1447c.

Verhältnis zu § 8 Abs. 3 KStG: Die Regelungen zur vGA werden gegenüber Abs. 5 Satz 3 als vorrangig angesehen (KIRCHHOF/REISS IV. § 15 Rn. 458 [463]; GROH, DB 2003, 1403 [1408]). Überträgt eine KapGes. als Mitunternehmerin beispielsweise unentgeltlich ein WG auf eine Mitunternehmerschaft, an welcher die Kapitalgesellschafter zugleich als Mitunternehmer beteiligt sind, so stellt dies eine vGA dar, die eine Gewinnrealisierung bewirkt.

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

Verhältnis zu § 7 GewStG: Gewerbeertrag ist gem. § 7 Abs. 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung der gewstl. Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften. Mit der Verweisung auf das EStG ist der Ausgangswert bei der Berechnung des Gewerbeertrags nach den estl. Vorschriften der §§ 4–7k EStG zu ermitteln (BFH v. 18.2.1965 – IV 159/63 U, BStBl. III 1965, 259; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350). Die Rechtsfolgen des Abs. 5 gelten mithin grds. auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags, wenn abgebendes und/oder aufnehmendes BV Gewerbebetriebe iSd. § 2 Abs. 1 GewStG sind.

Wird ein WG aus einem Gewerbebetrieb des Stpfl. in einen Betrieb, der nicht der GewSt. unterliegt, überführt (zB in ein BV eines luf. Betriebs oder das SonderBV bei einer freiberuflichen Sozietät) und ist estl. die stl. Erfassung der stillen Reserven gewährleistet, so kam es bereits nach der finalen Entnahmelehre des BFH auch für gewstl. Zwecke nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187; Abschn. 38 Abs. 1 Satz 18 GewStR 1998). Da ein allg. Grundsatz im GewStRecht zur Sicherstellung der stl. Erfassung der stillen Reserven nicht besteht, bewirkt die Buchwertüberführung eine streife GewStEntstrickung. Dies gilt sowohl für die unter Sätze 1 und 2 fallenden Überführungen als auch für Übertragungen iSd. Sätze 3–6. Im Umkehrschluß kann der Stpfl. die Überführung bzw. Übertragung aus einem nichtgewerblichen in ein gewerbliches BV nicht zur Vermeidung einer gewstl. Verstrickung gewinnrealisierend vornehmen (vgl. GRÜTZNER, StuB 2002, 323 [325 f.])

Verhältnis zu § 5 Abs. 3 UmwStG: Wird die Beteiligung an einer Körperschaft im BV eines Einzelunternehmens oder im SonderBV einer Mitunternehmerschaft gehalten und die Körperschaft auf eine PersGes. verschmolzen, gelten für die Überführung der Beteiligung in das BV der übernehmenden PersGes. die Bewertungsvorschriften des § 5 Abs. 3 UmwStG. Es handelt sich um eine Spe-

zialvorschrift für Zwecke der Berechnung des Übernahmegewinns bei der Übernehmerin iSd. § 4 Abs. 4 UmwStG.

Verhältnis zu § 24 UmwStG: Während § 24 UmwStG die Einbringung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) regelt, betrifft Satz 3 die Übertragung von einzelnen WG. Werden im Zuge der Einbringung einer Sachgesamtheit wesentliche Betriebsgrundlagen nicht in das Gesellschaftsvermögen, sondern lediglich in das SonderBV des Einbringenden bei der aufnehmenden PersGes. überführt, so stellt dies gleichwohl einen Anwendungsfall von § 24 UmwStG dar; das Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG erstreckt sich in diesem Fall auch auf die in das SonderBV überführten WG (BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268; hM; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, § 24 UmwStG Rn. 83, 154 mwN; HÖRGER/FORSTER, DStR 2000, 401 [402f.]). Eine Einbringung iSd. § 24 UmwStG liegt allerdings nicht vor, wenn der Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil ausschließlich in das SonderBV der PersGes. eingebracht wird (FG Düss. v. 30.4.2003, EFG 2003, 1180, rkr.; SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, § 24 UmwStG Rn. 108). In diesen Fällen ist vielmehr eine (steuerneutrale) Überführung gem. Satz 2 gegeben.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Sätze 1 und 2

1446

I. Einzelnes Wirtschaftsgut des (Sonder-)Betriebsvermögens

Gegenstand der Bewertung sind WG, die von einem in ein anderes BV desselben Stpfl. übertragen werden. Grds. kommen alle Arten von WG in Betracht, soweit sie nicht unselbständiger Bestandteil eines anderen WG sind.

Begriff des Wirtschaftsguts: s. Vor §§ 4–7 Anm. 116.

Sachgesamtheiten: Dem Wortlaut nach betreffen die Sätze 1 und 2 des Abs. 5 nur die Überführung einzelner WG, nicht aber diejenige von Sachgesamtheiten (Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen). Die Überführung von Sachgesamtheiten aus einem in ein anderes BV desselben Stpfl. ist nicht explizit geregelt. Insbes. ist Abs. 3 nicht einschlägig, da dort die Übertragung der Sachgesamtheit auf einen anderen als den bisherigen Inhaber verlangt wird (s. Anm. 1341; aA offenbar SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 6 Rn. 512). Hieraus kann aber uE nicht zwingend gefolgert werden, daß die Sätze 1 und 2 auf die Überführung von Sachgesamtheiten in ein anderes BV oder SonderBV desselben Stpfl. nicht anwendbar seien. Lediglich bei Überführung von Mitunternehmeranteilen ergibt sich diesbezüglich kein Bewertungsproblem, da der stl. Bewertung des Mitunternehmeranteils im jeweiligen eigenen BV des Mitunternehmers grds. keine Bedeutung zukommt (vgl. BFH v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 mwN; BMF v. 29.4.1994, BStBl. I 1994, 282; krit. hierzu DIETEL, DStR 2002, 2140 [2141 ff.]). Eine Änderung der Zuordnung des Mitunternehmeranteils zu einem anderen eigenen BV des Stpfl. kann sich daher ebensowenig auf die Bewertung auswirken. Im Fall der Überführung von Teilbetrieben oder ganzen Betrieben in ein anderes BV des Stpfl. dagegen müßten ggf., wenn die Anwendbarkeit der Sätze 1 und 2 verneint würde, die stillen Reserven aufgedeckt werden, da es sich dem Wortlaut des Gesetzes nach um Entnahmen bzw. eine Betriebsaufgabe handelt.

Die Rechtsfolgen einer derartigen Differenzierung nach EinzelWG und Sachgesamtheiten sind weder sachlogisch begründbar noch als vom Gesetzgeber intendiert anzunehmen; daher spricht uE alles für eine einheitliche Anwendung der Sätze 1 und 2 in beiden Fällen. UE ist die vom Gesetzgeber in den Sätzen 1 und 2 vorgenommene Einschränkung auf EinzelWG lediglich dadurch motiviert, daß in Satz 3, der wegen der ansonsten vorrangig anzuwendenden Vorschriften in Abs. 3 bzw. § 24 UmwStG tatsächlich nur für die Übertragung von EinzelWG gilt, auf Satz 1 verwiesen wird. Wünschenswert wäre daher eine Klarstellung durch den Gesetzgeber, daß Abs. 5 nur im Anwendungsbereich der Sätze 3–6 das Vorliegen von Sachgesamtheiten ausschließt.

II. Überführung zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen

1. Begriff der Überführung

1447

Überführung in den Sätzen 1 und 2 ist strechtlich zu verstehen. Hier sind alle Vorgänge, Handlungen oder Rechtsfolgen gemeint, die zum Wechsel der Zuordnung eines WG zu einem bestimmten (Sonder-)BV führen. Bei notwendigem BV oder SonderBV wird die Überführung in einen anderen Betrieb des Stpfl. regelmäßig durch Nutzungsänderung, dh. durch Änderung der tatsächlichen betrieblichen Zweckwidmung bewirkt. Soll ein WG des gewillkürten BV überführt werden, kommt der Umwidmung durch Buchung entscheidende Bedeutung zu (SCHMIDT/HEINICKE XXIII. § 4 Rn. 360 unter „Buchung“). Aber auch bloße Rechtsvorgänge, die aufgrund strechtlicher Wertungen eine andere vermögensmäßige Zuordnung eines WG zur Folge haben, sind als „Überführung“ iSd. Sätze 1 und 2 zu werten, etwa wenn bei Wegfall einer Bilanzierungskonkurrenz die verdrängte stl. Zuordnung des WG wieder auflebt, durch die Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes. sich erstmals eine Bilanzierungskonkurrenz ergibt oder sich die strechtliche Beurteilung aus anderen Gründen ändert (zB bei einer verdeckten Einlage; vgl. auch BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537).

Beispiel 1 (Wegfall des Sonderbetriebsvermögens durch Veräußerung des Mitunternehmeranteils und Rückfall in den Eigenbetrieb): Die XY KG ist ua. an der ABC OHG als Mitunternehmerin beteiligt. Sie überläßt der Tochtergesellschaft ein WG ihres Gesellschaftsvermögens zur betrieblichen Nutzung. Zum 31.12.2003 veräußert die XY KG ihre Beteiligung an der Untergesellschaft.

Ertragstl. Beurteilung: Die Veräußerung der Gesellschaftsbeteiligung an der ABC OHG bedeutet ertragstl. die Überführung des überlassenen WG gem. Abs. 5 Satz 2 aus dem SonderBV der Untergesellschaft in den Eigenbetrieb der XY KG. Bis zur Veräußerung war die XY KG Mitunternehmerin der Untergesellschaft. Die Nutzungsüberlassung des WG führte zu notwendigem SonderBV I der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft (PATT/RASCHE, FR 1996, 805). Mit Beendigung der Mitunternehmerstellung fällt die (vorrangige) SonderBV-Eigenschaft weg, so daß das WG im Gesellschaftsvermögen der XY KG deren Eigenbetrieb zuzuordnen ist. Diese strechtliche Überführung ist unabhängig von der unveränderten Nutzung des WG durch die ABC OHG. Der „Rückfall“ des WG ist gem. Abs. 5 Satz 2 zwingend mit dem Buchwert aus der Sonderbilanz zu bewerten. Diese Rechtslage ist für die Obergesellschaftler günstig, wenn es sich bei dem WG nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Andernfalls jedoch ist die Veräußerung des Anteils an der Untergesellschaft kein nach § 16 iVm. § 34 Abs. 1 oder Abs. 3 begünstigter Vorgang. Denn die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils iSd. § 16 Abs. 1 Nr. 2 erfordert die Aufdeckung der stillen Reserven sämtlicher wesentlichen Betriebsgrundlagen. Diese können auch im SonderBV enthalten sein, das zwingend zum Mitunternehmeranteil gehört (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/

87, BStBl. II 1991, 635). Die Aufdeckung der stillen Reserven des SonderBV ist nach Abs. 5 Satz 2 ausgeschlossen (anders noch bis VZ 1998, s. PATT/RASCHE, FR 1996, 805). Zur Erlangung der Steuervergünstigung der §§ 16, 34 wäre die Obergesellschaft also gezwungen, das WG des SonderBV ebenfalls zu veräußern (auch wenn dies wirtschaftlich unvernünftig wäre).

Beispiel 2 (Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in den Eigenbetrieb des Mitunternehmers infolge der Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft): Die XY OHG soll formwechselnd in eine GmbH umgewandelt werden. Die PersGes. betreibt ihr Unternehmen auf einem Betriebsgelände, das im Eigentum ihres Gesellschafters X steht, der mit 80 vH beteiligt ist. Die Umstrukturierung soll möglichst keine StBelastung hervorrufen.

Ertragstl. Beurteilung: Die Umwandlung der OHG in eine KapGes. bedeutet strechtlich die Überführung iSd. Satzes 2 des Grundstücks aus dem SonderBV des X bei der PersGes. in das BV eines Einzelunternehmens, das mit Umwandlung entsteht. Die Überführung ist zwingend mit dem Buchwert aus der Sonderbilanz zu bewerten. Das Grundstück gehört bis zum Formwechsel zum notwendigen SonderBV I des X bei der XY OHG. Mit Umwandlung in eine KapGes. geht die Mitunternehmerstellung des X unter. X erlangt als Gegenleistung Gesellschaftsanteile an einer GmbH. Das Gesellschaftsvermögen der PersGes. ist mit dem Gesellschaftsvermögen der KapGes. identisch, da der Formwechsel nur die Änderung des Rechtskleids bedeutet. Das Grundstück bleibt also Alleineigentum des X; jedoch verliert es seine SonderBV-Eigenschaft. Dies bedeutet aber nicht die Überführung in das PV, weil das Grundstück notwendiges BV eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs wird. Die GmbH als Rechtsnachfolgerin der XY OHG setzt den Pachtvertrag fort. Infolge der personellen und sachlichen Verflechtung zu der KapGes. ist die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung jedoch Gewerbetrieb iSd. § 15 Abs. 2. Für die Umwandlung der PersGes. bedeutet dies allerdings die Aufdeckung der stillen Reserven im Gesamthandsvermögen (laufender Gewinn). Denn §§ 25 iVm. 20 Abs. 1 UmwStG sind nicht anwendbar, da X keinen Mitunternehmeranteil eingebracht hat. Dazu gehörte nämlich zwingend die zivilrechtliche Übertragung des Grundstücks auf die KapGes. als wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342). Der „Tausch“ des Gesellschaftsanteils gegen die Beteiligung an einer KapGes. ist auch keine nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 begünstigte Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Es fehlt nämlich an der Aufdeckung der stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlage im SonderBV (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635).

Beispiel 3 (Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Eigenbetrieb in das Sonderbetriebsvermögen infolge der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft): Die A & C GmbH ist eine Holdinggesellschaft, die mehrere Beteiligungen hält. Die operativ tätige Tochtergesellschaft XY GmbH betreibt ihr Unternehmen auf einem Grundstück, das der A & C GmbH gehört und der Tochtergesellschaft pachtweise überlassen wird. Die XY GmbH wird zum 31.12.2003 in eine PersGes. formwechselnd umgewandelt.

Ertragstl. Beurteilung: Das an die Untergesellschaft überlassene Grundstück wird mit der Umwandlung (dh. am stl. Umwandlungstichtag, § 14 Satz 3 UmwStG) aus dem Betrieb der A & C GmbH in das SonderBV der A & C GmbH (als Mitunternehmerin) bei der Untergesellschaft (stl.) „überführt“. Ohne daß sich hinsichtlich der Nutzungsüberlassung des Grundstücks etwas ändert, erfolgt die Überführung in das SonderBV zwingend als Folge der durch die Umwandlung begründeten Bilanzierungskonkurrenz mit dem Vorrang des SonderBV (vgl. PATT, EStB 2000, 235 [237]; aA KERSENBRÖCK, BB 2000, 763).

Beispiel 4 (Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Eigenbetrieb in das Sonderbetriebsvermögen infolge der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen): A, der ein Einzelunternehmen betreibt, nimmt seine Tochter B unter Gründung der A & B OHG unentgeltlich als Gesellschafterin auf. A betrieb das Einzelunternehmen auf einem ihm gehörenden Grundstück, das er nicht in das Gesellschaftsvermögen einbringt, sondern der A & B OHG zur Nutzung überläßt.

Ertragstl. Beurteilung: Die Bewertung des in das Gesellschaftsvermögen übertragenen Vermögens erfolgt gem. Abs. 3 Satz 1 zum Buchwert, wobei die Besonderheiten des Abs. 3 Satz 2 zu beachten sind. Das der A & B OHG überlassene Grundstück wird mit der Gründung der OHG aus dem Betrieb des (untergehenden) Einzelunternehmens gem. Abs. 5 Satz 2 zwingend zum Buchwert in das SonderBV des A bei der A & B OHG überführt. An der Bewertung des Grundstücks ändert sich auch nichts, wenn B ihren Gesellschaftsanteil innerhalb von fünf Jahren veräußert oder aufgibt und infolgedessen A (zumindest) die anteilig auf B übergegangenen stillen Reserven der in das Gesellschaftsvermögen überführten WG rückwirkend aufdecken muß (vgl. zu den Rechtsfolgen des Abs. 3 Satz 2 ausf. Anm. 1381a).

Regelmäßig kein Eigentumswechsel: Das zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentum an dem WG ändert sich bei Überführungen iSd. Sätze 1 und 2 regelmäßig nicht, da die Überführung zwischen verschiedenen BV derselben natürlichen oder juristischen Person stattfindet. Im Unterschied hierzu bezeichnet der Gesetzgeber in Satz 3 den Transfer eines WG, der mit einem Rechtsträgerwechsel verbunden ist, als Übertragung (WENDT, FR 2002, 53 [57]; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 490).

Ausnahme bei Bruchteilsbetrachtung: Bei einer vermögensverwaltenden PersGes. erfolgt gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Wege einer Bruchteilsbetrachtung eine anteilige Zurechnung der WG des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter (vgl. SÖFFING, Stbg. 1996, 289 [292 f.]; DARAGAN, DStR 2000, 573 [575]), während bei einer mitunternehmerischen PersGes. diese Regelung durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 verdrängt wird (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C. III. 2.; v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; vgl. hierzu auch TIPKE/KRUSE, AO, § 39 Rn. 80 ff.). Räumt ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes. der Gesellschaft das zivilrechtliche und/oder wirtschaftliche Eigentum an einem WG seines (Sonder-)BV ein, so kann es sich trotz des damit verbundenen Rechtsträgerwechsels strechtlich um eine Überführung iSv. Satz 1 bzw. Satz 2 handeln, nämlich dann, wenn der ideelle Anteil des Gesellschafters an dem betreffenden WG weiterhin seinem BV bzw. SonderBV zuzuordnen ist:

▶ *Zebragesellschaft:* Überträgt der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes., der seine Beteiligung in einem BV hält (sog. Zebragesellschafter), ein WG aus seinem BV auf die Zebragesellschaft bzw. umgekehrt, so bedeutet dies zwar einen Übergang des zivilrechtlichen Eigentums, gleichwohl liegt, da die gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig den Gesellschaftern zuzurechnenden WG für die betrieblich beteiligten Gesellschafter strechtlich BV darstellen, insoweit eine unter die Sätze 1 und 2 fallende Überführung vor, als das WG anteilig weiterhin BV des Übertragenden ist bzw., bei der Übertragung in umgekehrter Richtung, anteilig aus einem BV des Empfängers entstammte (HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, DStR 1999, 565 [573]; SCHMIDT XXIII. § 15 Rn. 685; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 490; für eine Anwendung von Satz 3 NIEHUS, DStZ 2004, 143 [148 ff.]).

▶ *Überlassung an vermögensverwaltende PersGes. und Nutzungsüberlassung an Schwester-PersGes.:* Überläßt eine vermögensverwaltende PersGes. ein WG an eine Gewinneinkünfte erzielende Schwester-PersGes. zur Nutzung und sind die Voraussetzungen einer (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung nicht erfüllt, so folgt aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die anteilige Zurechnung des überlassenen WG zum SonderBV der an beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschafter bei der mitunternehmerischen PersGes.

Beispiel (Überlassung an vermögensverwaltende Personengesellschaft und Nutzungsüberlassung an Schwesterpersonengesellschaft): Der Einzelgewerbe-

treibende A überträgt unentgeltlich sein betriebliches Grundstück auf eine Grundstücks-GbR, an der A, seine Ehefrau B und sein Sohn S je einem Drittel beteiligt sind. Die Grundstücks-GbR überläßt das Grundstück an die gewerbliche XY KG, an der A und S als Mitunternehmer beteiligt sind.

Ertragstil. Beurteilung: Sind die Voraussetzungen einer (mitunternehmerischen) Betriebsaufspaltung erfüllt, so erzielt die Grundstücks-GbR ebenfalls gewerbliche Einkünfte. In diesem Fall ist die Zuordnung des Grundstücks zum BV der Besitz-PersGes. vorrangig gegenüber der Qualifikation als SonderBV von A und S bei der XY KG (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325). Bzgl. der Übertragung des Grundstücks durch A auf die GbR ist Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 einschlägig. Ist jedoch keine Betriebsaufspaltung gegeben, weil es beispielsweise an der personellen Verflechtung fehlt, so ist das von der GbR überlassene Grundstück anteilig dem SonderBV von A und S bei der XY KG zuzurechnen (BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93). Mithin liegt hinsichtlich des gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO weiterhin dem A zuzurechnenden Grundstücksteils eine Überführung aus dessen BV in sein SonderBV bei der XY KG vor, welche gem. Satz 2 zu Buchwerten erfolgt. Bezüglich des Grundstücksteils, der auf B übergeht, liegt eine Entnahme aus dem abgebenden BV des A vor. Sodann schenkt A das anteilige Grundstück der B, die im Zuge der Vermietung an die XY KG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Der Grundstücksteil, der auf S übergeht, wird bei diesem SonderBV bei der XY KG. Hier stellt sich die Frage, ob, analog zur Behandlung des auf B übergehenden Grundstücksteils, zunächst eine Entnahme des A mit anschließender Einlage durch S vorliegt oder ob die Übertragung insoweit nach Satz 3 Nr. 3 zum Buchwert erfolgt. Letzteres wird man zumindest für den Fall annehmen können, in dem der Mietvertrag mit der XY KG über das Grundstück zunächst zwischen A und der XY KG abgeschlossen wird und die Übertragung des Grundstücks auf die GbR erst im Anschluß daran erfolgt.

Überführung aufgrund Wegfalls der Bruchteilsbetrachtung: Sätze 1 und 2 können auch dann zur Anwendung kommen, wenn ein WG des Gesamthandsvermögens einer vermögensverwaltenden PersGes., das bei einem Gesellschafter aufgrund der Bruchteilsbetrachtung anteilig zum (Sonder-)BV gehört, weil bei ihm der Anteil an der Gesellschaft in einem BV liegt, aufgrund des Eintritts der PersGes. in die Gewerblichkeit nunmehr stl. BV der entstehenden Mitunternehmerschaft wird (glA STRUNK/KAMPHAUS, BB 2002, 2153 [2157 f.]).

Beispiel (Vermögensverwaltende Personengesellschaft wird gewerblich): An der lediglich vermögensverwaltenden X GbR sind A, B und C mit je einem Drittel beteiligt. Die X GbR verwaltet umfangreichen, zum Gesamthandsvermögen gehörenden Grundbesitz. Ein Grundstück überläßt sie der gewerblich tätigen Y OHG zur Nutzung, an der B und C zu jeweils 50 vH beteiligt sind. Aufgrund von Grundstücksvorkäufen begründet die X GbR ab 1.1.2004 einen gewerblichen Grundstückshandel.

Ertragstil. Beurteilung: Die X GbR ist, soweit eine personelle Verflechtung mit der Y OHG nicht besteht, bis zum 31.12.2003 eine vermögensverwaltende PersGes. und hat daher kein BV. Gleichwohl ist das an die Y OHG überlassene Grundstück bis zum 31.12.2003 insoweit SonderBV von B und C bei der Y OHG, als es ihnen anteilig zuzurechnen ist. Ab 1.1.2004 handelt es sich bei der X GbR um eine zumindest teilweise gewerblich tätige PersGes., die gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Das zum Gesamthandsvermögen der X GbR gehörende, an die Y OHG vermietete Grundstück zählt daher nunmehr aufgrund der vom BFH im Bereich der Schwester-PersGes. praktizierten Subsidiaritätstheorie, dh. des Vorrangs des Eigengü. dem SonderBV, vollumfänglich zum stl. Gesamthandsvermögen der X GbR (vgl. BFH v. 30.10.1980, IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307). Es gilt daher als nach den Sätzen 1 und 2 aus den jeweiligen SonderBV von B und C in das BV der PersGes. überführt. Eine Anwendung der Sätze 3–6 (Übertragung aus dem SonderBV in das Gesamthandsvermögen) scheidet aus, da kein Rechtsträgerwechsel und damit keine Übertragung des WG iSv. Satz 3 stattgefunden hat. Vielmehr war das Grundstück trotz Zugehörigkeit zum Gesamthandsvermögen bis zum 31.12.2003 aufgrund der für Überschufteinkünfte erzielende PersGes. geltenden Bruchteilsbetrachtung den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen und in deren SonderBV zu führen. Hierfür ist aber

nach Eintritt der X GbR in die Gewerblichkeit kein Raum mehr. Im übrigen wäre es auch sachlich nicht zu rechtfertigen, in diesem Fall die Sperrfrist-Regelung des Satzes 4 und die Mißbrauchsklauseln in den Sätzen 5 und 6 anzuwenden.

Überführung aufgrund Gesetzesänderung: Ist aufgrund von Gesetzesänderungen eine andere Zuordnung von WG zu einzelnen Betriebs- oder SonderBV desselben Stpfl. vorzunehmen, kann dies ebenfalls einen Fall der Überführung nach den Sätzen 1 und 2 darstellen. Befanden sich zB im Rahmen einer Mehrmütterorganshaft die Anteile an der OG im SonderBV der OT bei der Willensbildungs-GbR, so wechseln diese, da Mehrmütterorganschaften nach dem Willen des Gesetzgebers ab VZ 2003 nicht mehr möglich sind, zwingend in das EigenBV der bisherigen OT. Die Bewertung der Anteile erfolgt hier nach Satz 2 zum Buchwert (vgl. RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2003, 805 [807]).

2. Zwischen verschiedenen Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen

1447a

Anderes Betriebsvermögen: Eine Überführung iSd. Satzes 1 liegt vor, wenn ein WG von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. überwechselt. Dies erfordert das Vorliegen mehrerer Betriebe eines Stpfl.; zur Mehrheit von Gewerbebetrieben eines Stpfl. vgl. § 15 Anm. 186 mwN. Das Verbringen eines WG zwischen verschiedenen BS eines einheitlichen Betriebs fällt nicht unter Satz 1. Das WG verläßt nicht den Bereich des BV iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1, das durch die Zugehörigkeit zu dem jeweiligen Gesamtbetrieb des Stpfl. abgegrenzt wird (LANG in TIPKE/LANG, StRecht, 17. Aufl. 2002, § 9 Rn. 441 mwN). Dieser Vorgang ist estl. unbeachtlich. Zum Verbringen in eine ausländ. BS s. ausf. Anm. 1449 ff.

Einschluß des Sonderbetriebsvermögens: Eine Überführung iSd. Satzes 2 ist gegeben, wenn ein WG zwischen einem SonderBV des Stpfl. bei einer Mitunternehmerschaft und einem eigenen BV oder einem SonderBV des Stpfl. bei einer anderen Mitunternehmerschaft überführt wird.

► *Begriff des SonderBV:* Der Begriff des SonderBV wird in Satz 2 erstmals im Gesetz verwendet, inhaltlich jedoch nicht definiert (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]); gleichwohl läßt die Regelung erkennen, daß der Gesetzgeber von der Existenz von SonderBV ausgeht (SÖFFING, DStR 2003, 1105; TIEDTKE/HILS, DStZ 2004, 482 [484]). Zum SonderBV gehören alle WG, die dem Stpfl. als zivilrechtlichem oder wirtschaftlichem Eigentümer nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 AO zuzurechnen sind und dem Betrieb der Mitunternehmerschaft (sog. SonderBV I: zB BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 1991, 789; v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864; v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357) oder unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Mitunternehmerbeteiligung dienen (sog. SonderBV II: zB BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530; v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383; v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715). Zur Rechtsentwicklung des SonderBV vgl. Vor §§ 4–7 Anm. 91; eine Rechtfertigung des SonderBV II durch Satz 2 ablehnend TIEDTKE/HILS, DStZ 2004, 482 [484]).

► *Gleichstellung von SonderBV und BV:* Satz 2 stellt bezüglich der Überführung von WG das SonderBV des Mitunternehmers bei einer Mitunternehmerschaft dem eigenen BV des Stpfl. gleich. Diese Gleichstellung ist keineswegs selbstverständlich, da das SonderBV grds. als dem BV der Mitunternehmerschaft zugehörig angesehen wird (vgl. KORN, § 6 Rn. 486), so beispielsweise im Fall der Veräußerung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 (vgl. SCHMIDT/WACKER XXIII. § 16 Rn. 407), bei der

unentgeltlichen Übertragung (gem. Abs. 3 Satz 2 ist die Zurückbehaltung von WG unschädlich, wenn diese als SonderBV weiterhin „zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft“ gehören) sowie bei Einbringungen gem. §§ 20 Abs. 1 Satz 1 und 24 Abs. 1 UmwStG. Obwohl die WG des SonderBV dem betreffenden Mitunternehmer unmittelbar zugeordnet sind, folgt daraus nicht die Annahme eines eigenständigen Betriebs dieses Stpfl. (hierzu ausf. Vor §§ 4–7 Anm. 91). Vielmehr hat der Gesetzgeber die bestehende Konkurrenz zwischen dem Subjektsteuerprinzip einerseits und der StRechtssubjektivität der PersGes. bezüglich der Gewinnermittlung andererseits in diesem Fall zugunsten des Subjektsteuerprinzips gelöst (HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]).

► *Stellungnahme:* Zwar ist in systematischer Hinsicht der Einschluß der WG des SonderBV als unmittelbare und logische Konsequenz des Subjektsteuerprinzips zu begrüßen, gleichwohl sind die mit der Herauslösung des SonderBV aus dem mitunternehmerischen BV verbundenen Wertungswidersprüche bezüglich der Abgrenzung des Mitunternehmeranteils in den Fällen der Veräußerung, der Einbringung sowie unentgeltlichen Übertragung fragwürdig (zu den materiellen Konsequenzen dieser unterschiedlichen Abgrenzungen vgl. SCHMIDT/WACKER XXIII. § 16 Rn. 414). Anzumerken ist zudem, daß weitergehende oder gar grundsätzliche Überlegungen zur Besteuerung der PersGes. uE aus Satz 2 nicht abgeleitet werden können. So indiziert die explizite, und damit möglicherweise als Ausnahme zu wertende Regelung der Vorrangigkeit des Subjektsteuerprinzips im Fall des Satzes 2 keine gesetzgeberische Bestätigung einer grundsätzlichen strechtlichen Verselbständigung der PersGes. (so aber Vor §§ 4–7 Anm. 91); vielmehr muß im Kontext der durch das StSenkG bzw. UntStFG bewirkten Änderungen des Satzes 3 sowie des § 6b wohl von einer Rückbesinnung auf eine gesellschafterbezogene Sichtweise der PersGes. ausgegangen werden (s. Anm. 1443a).

Verschiedene Einkunftsarten: Unerheblich ist, ob es sich um eine Überführung zwischen BV bzw. SonderBV derselben Einkunftsart oder unterschiedlicher Einkunftsarten handelt (SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 6 Rn. 513). Dies gilt auch bei Überführung in einen Betrieb der LuF. Die Möglichkeit, im luf. Betrieb zeitlich danach zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zu wechseln, ändert hieran nichts (BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187). Zur Überführung eines WG auf einen luf. Betrieb, dessen Gewinn bereits nach Durchschnittssätzen ermittelt wird, vgl. Anm. 1448.

3. (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen

1447b a) Natürliche Personen

Die Sätze 1 und 2 setzen voraus, daß einem Stpfl. mehrere BV bzw. SonderBV zuzurechnen sind. Grundvorstellung des Gesetzgebers ist dabei eine natürliche Person, die mehrere Betriebe unterhält und/oder der im Rahmen ihrer Beteiligung an einer oder mehreren Mitunternehmerschaften SonderBV zuzurechnen ist.

Personengesellschaft ist anderer Steuerpflichtiger: Überträgt eine natürliche Person als Mitunternehmer ein WG aus ihrem (Sonder-)BV in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft oder erfolgt diese Übertragung in umgekehrter Richtung, so stellt dies keinen Anwendungsfall der Sätze 1 bzw. 2 dar. Zwar werden die Ergebnisse der gemeinschaftlichen Tätigkeit den Mitunternehmern als natürliche Personen oder Körperschaften anteilig als originäre eigene Einkünfte zugerechnet (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 unter

C. III. 6. a. aa), allerdings gilt nach stRspr. des BFH die PersGes. bezüglich der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung als partielles StRechtssubjekt (zB BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C. III. 2; v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 unter C. IV. 2. b; v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; s. auch § 15 Anm. 450). Die den Mitunternehmern ideell anteilig zuzurechnenden WG stellen mithin im Grundsatz kein eigenes BV des jeweiligen Mitunternehmers dar, so daß die PersGes. insoweit als anderer Stpfl. iSd. Sätze 1 und 2 anzusehen ist. Gleichwohl hat der BFH zur Rechtslage vor 1999 die Auffassung vertreten, daß im Rahmen nicht betrieblich veranlaßter unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Übertragungen von WG zwischen dem (Sonder-)BV des Mitunternehmers und dem Gesellschaftsvermögen die Mitberechtigung des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen wie sein eigenes BV zu behandeln sei. Danach verwirkliche ein Gesellschafter, in dessen eigenes BV oder SonderBV ein WG des Gesellschaftsvermögens übertragen wird, insoweit, als er an dem WG im Rahmen seines Anteils am Gesellschaftsvermögen bereits vor der Übertragung beteiligt war, den Entnahmetatbestand nicht, sondern führe vielmehr die auf ihn entfallenden stillen Reserven im anderen BV oder SonderBV fort (vgl. BFH v. 25.7.2000 – VIII R 46/99, BFH/NV 2000, 1549 mwN sowie v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Der Gesetzgeber ist allerdings dem vom BFH in diesen Fällen vertretenen Betriebsbegriff, welcher nicht nur das BV und das SonderBV des Stpfl., sondern auch dessen quotalen Anteil am Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft umfaßt (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 493; BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748), nicht gefolgt, sondern hat vielmehr in den Sätzen 3–6 eine spezialgesetzliche Regelung geschaffen. Auch aus diesem Grund ist eine Anwendung der Sätze 1 und 2 in den fraglichen Übertragungsfällen ausgeschlossen.

Transfer bei Betriebsaufspaltung: Überträgt ein Stpfl. ein zum BV seines Einzelunternehmens gehörendes WG im Wege der verdeckten Einlage auf eine KapGes., so liegt keine Überführung iSd. Sätze 1 und 2 vor, da das BV der KapGes. kein BV desselben Stpfl. darstellt. Die strechtliche Behandlung der verdeckten Einlage richtet sich nach Abs. 6 Satz 2; danach sind die stillen Reserven aufzudecken. Etwas anderes gilt auch dann nicht, wenn der Stpfl. zum Zeitpunkt der Übertragung mehrheitlicher oder alleiniger Inhaber der Gesellschaftsanteile der KapGes. war, etwa bei Vorliegen der Voraussetzungen einer klassischen Betriebsaufspaltung. Die bis zum 31.12.1998 geltende Sonderregelung, wonach WG im Rahmen einer klassischen Betriebsaufspaltung ohne Gewinnrealisierung von der Besitzunternehmung auf die Betriebs-KapGes. übertragen werden konnten, ist wegen Abs. 6 Satz 2 überholt (vgl. SCHMIDT XXIII. § 15 Rn 877).

b) Körperschaften iSd. KStG

1447c

Anwendbarkeit der Sätze 1 und 2: Die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG gelten gem. § 8 Abs. 1 KStG grds. auch für die kstl. Einkommensermittlung. Abs. 5 Satz 1, 2 ist daher auch für kstpfl. Rechtssubjekte anwendbar.

Kapitalgesellschaften: Bei KapGes. sind gem. § 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln; infolgedessen haben KapGes. stets nur einen einheitlichen Betrieb zum Gegenstand (GLANEGGER/GÜROFF V. § 2 Rn. 28). Eine Überführung von WG aus einem in ein anderes BV derselben KapGes. iSd. Satzes 1 ist daher nicht denkbar (vgl. HOFFMANN in L/B/P, § 6 Rn. 1150; SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 6 Rn. 511). Gleichwohl kann eine KapGes., die als Mitunternehmerin an einer PersGes. beteiligt ist, über SonderBV verfügen, wenn sie ein ihr gehörendes WG der Mitunternehmerschaft

widmet (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282). Überführungen iSv. Satz 2 sind daher bei KapGes. möglich, etwa wenn ein WG aufgrund seiner Überlassung an eine Mitunternehmerschaft zur Nutzung aus dem eigenen stl. BV der KapGes. ausscheidet und in das stl. SonderBV der KapGes. bei der Mitunternehmerschaft gelangt (glA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 489; SCHMIDT XXIII. § 15 Rn. 712; aA offenbar HOFFMANN in L/B/P, § 6 Rn. 1159).

Nicht-Kapitalgesellschaften iSv. § 1 KStG: Kstpfl. Rechtssubjekten, die keine KapGes. sind, können grds. wie natürlichen Personen mehrere BV zuzurechnen sein.

Steuerbegünstigte Körperschaften: Unterhalten stbegünstigte Körperschaften mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nebeneinander, so gelten diese gem. § 64 Abs. 2 AO zwar als einheitlicher Geschäftsbetrieb, gleichwohl ist für die Zwecke der Einkommensermittlung der Körperschaft im Grundsatz für jeden Geschäftsbetrieb eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen (vgl. BUCHNA, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Aufl. 2003, 234, 398 mit Hinweis auf die Vereinfachungsregelung der FinVerw. AEAO Nr. 11 zu § 64 AO), so daß insoweit Überführungen zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. vorliegen können.

Eine Überführung zwischen verschiedenen BV desselben Stpfl. ist auch dann anzunehmen, wenn die Körperschaft ein WG eines stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs fortan in einem stbegünstigten Zweckbetrieb nutzt. Da in diesem Fall die Besteuerung der stillen Reserven nicht gewährleistet ist, stellt dies jedoch keinen Anwendungsfall des Abs. 5 Satz 1 dar.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG unbeschränkt ktstpfl. Bei der Gewinnermittlung wird dabei fingiert, der Betrieb gewerblicher Art sei ein selbständiges StRechtssubjekt in der Rechtsform einer KapGes. und die Trägerkörperschaft sei deren Alleingesellschafterin (stRspr., zuletzt BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; vgl. auch Abschn. 28 Abs. 2 KStR 1995). Daraus folgt jedoch nicht, daß die Betriebe gewerblicher Art als selbständige Subjekte der KSt. anzusehen sind; kstl. StSubjekt ist vielmehr die Körperschaft des öffentlichen Rechts selbst (vgl. BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Aus der Teil-Verselbständigung des einzelnen Betriebs in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG folgt aber, daß jeder Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für Zwecke der KSt. grds. für sich zu betrachten ist. Die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist daher Steuersubjekt wegen jedes einzelnen Betriebs. Das Einkommen der einzelnen Betriebe ist gesondert zu ermitteln und die KSt. ist gesondert festzusetzen (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). Überführungen aus dem einen in einen anderen Betrieb gewerblicher Art derselben juristischen Person öffentlichen Rechts fallen daher nicht unter Satz 1 (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 489; differenzierend BAUSCHATZ/STRAHL, DStR 2004, 489 [492]), da die Körperschaft öffentlichen Rechts hinsichtlich jedes einzelnen Betriebs gewerblicher Art uE als gesonderter Stpfl. aufgefaßt werden kann. Infolgedessen ist die Überführung als vGA iSv. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren (glA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 489; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 134; BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935 Tz. 27; OFD Koblenz v. 19.5.2004, FR 2004, 856). Werden verschiedene Betriebe gewerblicher Art für strechtliche Zwecke zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefaßt (ausf. hierzu HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 105 ff.), liegt bei der Nutzung eines WG in dem (vormals) anderen Betrieb gewerblicher Art keine Überführung in ein anderes

BV vor. Der Buchwert ist beizubehalten; die Anwendung des Satzes 1 erübrigt sich.

c) Mitunternehmerschaften

1447d

Mitunternehmerschaft als Steuerpflichtiger: s. Anm. 1447b.

Im Grundsatz einheitliches Betriebsvermögen: Die Tätigkeit einer gewerblichen Mitunternehmerschaft ist regelmäßig als ein einheitlicher Gewerbebetrieb zu beurteilen (GLANEGGER/GÜROFF V. § 2 Rn. 14). Auch wenn die Tätigkeit der Gesellschaft sich auf unterschiedliche gewerbliche Bereiche erstreckt, liegt folglich nur ein BV vor, so daß Überführungen iSv. Satz 1 nicht denkbar sind (SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 6 Rn. 511; zum Vorliegen mehrerer PersGes. BFH v. 12.6.2002 – XI R 21/99, BFH/NV 2002, 1554). Dies gilt im Grundsatz auch für nur teilweise gewerblich tätige Mitunternehmerschaften, wenn deren Tätigkeit entweder wegen untrennbarer Verflechtung als einheitliche Tätigkeit (BFH v. 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567) oder gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 in vollem Umfang als einheitlicher Gewerbebetrieb zu beurteilen ist.

Ausnahmen: Verschiedene BV einer Mitunternehmerschaft können indes vorliegen, wenn § 15 Abs. 3 Nr. 1 nicht zur Anwendung gelangt. Dies ist zum einen der Fall, wenn die teilweise gewerbliche Tätigkeit nur in einem äußerst geringfügigen Umfang ausgeübt wird (vgl. BFH v. 11.8.1999 – XI R 12/98, BStBl. II 2000, 229). Sodann kann die Mitunternehmerschaft beispielsweise sowohl über ein gewerbliches als auch über ein der Erzielung freiberuflicher Einkünfte dienendes BV verfügen; Überführungen von WG zwischen diesen BV sind gem. Satz 1 zu bewerten. Zum anderen ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 auf Mitunternehmerschaften, die keine PersGes. iSd. Zivilrechts sind (zB Erbengemeinschaften), nicht anwendbar (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120). Folglich können auch diese Gemeinschaften über mehrere BV und/oder SonderBV verfügen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 6 Rn. 511).

Sonderbetriebsvermögen: Ist eine PersGes. selbst Mitunternehmerin bei einer anderen Mitunternehmerschaft (sog. doppelstöckige PersGes.), kann ihr im Rahmen dieser Mitunternehmerschaft selbst SonderBV zuzurechnen sein. Die Überführung von WG aus dem stl. Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft in dieses SonderBV oder umgekehrt ist ein Anwendungsfall von Satz 2 (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 489).

Zebragesellschaft: s. Anm. 1447.

Schwesterpersonengesellschaften (zum Begriff s. § 15 Anm. 337): Wird ein WG zwischen den Gesellschaftsvermögen beteiligungsidentischer Mitunternehmerschaften übertragen, so ist dies nach wohl hM als Überführung zwischen verschiedenen BV desselben Stplf. zu werten, da insoweit die quotale Beteiligung der jeweiligen Mitunternehmer am Gesellschaftsvermögen als deren eigenes BV anzusehen ist.

Vgl. SCHMIDT XXIII. § 15 Rn. 683; WENDT, FR 2002, 53 (64); GROH, DB 2002, 1904 (1906); HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 (131); REISS, StbJb. 2001/02, 281 (311); SCHMITT/Franz, BB 2001, 1278 (1280); HÖRGER/PAULI, GmbHR 2001, 1139 (1140); HÖRGER/MENTEL/SCHULZ, DStR 1999, 565 (572); aA BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 (555); HERRMANN/NEUFANG, BB 2000, 2599 (2602); SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1999, 917 (918).

Dem ist zuzustimmen, da es im Fall der Übertragung beteiligungsidentischer Schwestergesellschaften an einem Realisierungstatbestand entlang des Subjektsteuerprinzips fehlt. Diesem Gedanken folgend, ist uE auch die Übertragung von WG zwischen nicht beteiligungsidentischen PersGes. gem. Satz 1 insoweit

zu Buchwerten vorzunehmen, als eine Verschiebung stiller Reserven nicht eintritt (glA REISS, StbJb. 2001/02, 281 [311]; aA wohl WENDT, FR 2002, 53 [64]). Dabei ist die Überlegung einer quotalen Zurechnung des Gesellschaftsvermögens auf die einzelnen Mitunternehmer nicht als generelle Rückbesinnung auf die Bilanzbündeltheorie anzusehen, sondern vielmehr als Ausnahme von der Regel zu verstehen, nach welcher die PersGes. strechtliches Subjekt bezüglich der Gewinnermittlung ist.

III. Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt

Gewinnermittlungsart unerheblich: Für die Anwendung der Sätze 1 und 2 ist es ohne Bedeutung, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 1 iVm. § 5 oder § 4 Abs. 3 erfolgt. Dies gilt auch, wenn im abgebenden und aufnehmenden BV unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden zur Anwendung kommen.

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen: Sätze 1 und 2 sind auch anzuwenden, wenn ein WG aus einem gewerblichen BV in einen Betrieb der LuF überführt wird, dessen Gewinnermittlung gem. § 13a nach Durchschnittssätzen erfolgt, denn für die Bewertung eines einzelnen, in einen anderen Betrieb überführten WG kann hier uE nichts anderes gelten, als wenn für den ganzen Betrieb von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder dem BV-Vergleich zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen übergegangen würde. Für diesen Fall ist aber in § 4 Abs. 1 Satz 3 ausdrücklich geregelt, daß keine Entnahme vorliegt (vgl. hierzu Vor §§ 4–7 Anm. 65, 75) und infolgedessen eine Versteuerung im Zeitpunkt der Änderung der Gewinnermittlungsmethode nicht zu erfolgen hat. UE liegt daher in analoger Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 auch dann keine Entnahme vor, wenn ein WG in einen Betrieb überführt wird, dessen Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt wird (aA FALTERBAUM/BOLK/REISS, Buchführung und Bilanz, 19. Aufl. 2003, 920). Zu erwägen wäre jedoch, die Besteuerung der im Zeitpunkt der Überführung vorliegenden stillen Reserven auch später noch, bei Vorliegen eines entsprechenden Realisationstatbestands, nach der für das WG vor der Überführung geltenden Gewinnermittlungsmethode vorzunehmen, soweit im Bereich der Durchschnittssatzrechnung keine Besteuerung dieser stillen Reserven erfolgen würde (ähnlich BFH v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168).

Gewerbsteuerliche Erfassung unerheblich: Die Bewertung nach den Sätzen 1 und 2 mit dem Buchwert erfolgt nur, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Die Notwendigkeit der Beibehaltung der Verstrickung stiller Reserven bezieht sich dabei aber nur auf die ESt. Ein Besteuerungsverlust bei der GewSt. ist unerheblich. Eine Sicherstellung der gewstl. Erfassung von stillen Reserven ist ohnehin im GewStG nicht vorgeschrieben (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 18.01). Die Überführung eines WG aus einem Gewerbebetrieb oder aus dem SonderBV einer gewerblichen Mitunternehmerschaft in ein nichtgewerbliches BV des Stpfl. ist nach den Sätzen 1 und 2 zu bewerten, wenn nur die estl. Verstrickung der stillen Reserven erhalten bleibt (BFH v. 14.6.1988 – VIII R 387/83, BStBl. II 1989, 187, s. auch Anm. 1445d „Verhältnis zu § 7 GewStG“).

Steuerbegünstigte Körperschaften: Überführt eine stbegünstigte Körperschaft ein WG aus dem zu einem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehörenden BV in das BV eines stbegünstigten Zweckbetriebs, kann mangels späte-

rer Besteuerung der stillen Reserven im Zweckbetrieb die Bewertung nicht zum Buchwert erfolgen. Gleiches gilt, wenn eine stbegünstigte Körperschaft ein WG aus dem stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den ideellen Bereich überführt. Hierbei ist allerdings zwischen KapGes. und sonstigen Körperschaften zu unterscheiden: Bei einer KapGes. gehört das WG auch nach der Überführung in den stbegünstigten Bereich grds. zum BV, da alle Einkünfte, unabhängig von der persönlichen StPflcht der Gesellschaft, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die Überführung zum Buchwert scheidet hier daran, daß die Besteuerung der stillen Reserven im stbegünstigten Bereich nicht sichergestellt ist (zur Frage, ob hier eine Überführung in ein anderes BV desselben Stpfl. vorliegt, vgl. Anm. 1447c). Demgegenüber liegt bei Nicht-KapGes. im Fall der Überführung in den Bereich der Vermögensverwaltung oder in den ideellen Bereich eine nach Abs. 1 Nr. 4 zu bewertende Entnahme aus dem BV des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vor; Abs. 5 Sätze 1 und 2 sind hier nicht einschlägig. Zum hierbei ggf. anwendbaren Buchwertprivileg des Abs. 1 Nr. 4 Satz 4, 5 vgl. Anm. 1445d.

IV. Transfer in ausländische Betriebsstätte

1. Vorstellung des Gesetzgebers

1449

Gesetzgeberische Motivation: Nach Auffassung des Gesetzgebers (BTDrucks. 14/23, 173) soll Satz 1 Teils. 4 insbes. die steuerneutrale Überführung von WG in eine ausländ. BS verhindern, da in diesen Fällen eine Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt sei. Diese Rechtsfolge kann hier allerdings nur im Umkehrschluß eintreten: Wenn die Besteuerung nicht sichergestellt sei, könne infolgedessen auch kein Ansatz zum Buchwert erfolgen. Dies setzt aber neben der Annahme, bei Überführung in eine ausländ. BS sei die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt, voraus, daß die übrigen Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 erfüllt sind. Insbes. unterstellt der Gesetzgeber, daß der Transfer des WG in diesen Fällen eine Überführung in ein anderes BV darstellt.

Zusammenhang zwischen Vorliegen eines DBA und gesetzgeberischer Zielsetzung: Weitgehend unklar ist, ob der Gesetzgeber bei der Einführung der Sätze 1 und 2 nur solche BS ins Visier nehmen wollte, die sich in einem Staat ohne inländ. Besteuerungsrecht befinden (dh. bei Vorliegen eines „Freistellungs-DBA“; so wohl HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [127]), oder ob er auch in den Fällen, in denen mit dem BS-Staat entweder kein DBA abgeschlossen ist oder nach dem DBA das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zusteht („Anrechnungs-DBA“), eine Überführung zu Buchwerten nur bei einer Sicherstellung der Besteuerung in tatsächlicher Hinsicht ermöglichen wollte (so in bezug auf die gesetzgeberische Intention PFAAR, IStR 2000, 43 [45]; aA BUCIEK, DStZ 2000, 636 [637]).

Ausländische Betriebsstätte als anderes Betriebsvermögen: Zumindest bei Vorliegen eines „Freistellungs-DBA“ ist zur Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses eine gesonderte Gewinnermittlung erforderlich (vgl. Vor §§ 4–7, Anm. 90), die naturgemäß auch eine entsprechende Aufteilung des BV erforderlich macht. Nach Auffassung des Gesetzgebers ist die Aufteilung des BV zum Zweck der Einkünfteabgrenzung offensichtlich gleichzusetzen mit der Existenz *verschiedener* BV innerhalb eines Betriebs, nämlich einerseits BV, das (unabhängig von der räumlichen Belegenheit) zu Einkünften gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 führt und andererseits BV, dessen Einkünfte im Inland nicht stpfl. sind (Auslandsbe-

etriebsstätten ohne inländ. Besteuerungsrecht). Nach dieser Auffassung bedeutet BV iSd. Satzes 1 das estl. BV, das gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 in die Gewinnermittlung des der inländ. Besteuerung unterliegenden Gewinns einzubeziehen ist. Sodann ließe sich eine Überführung aus diesem BV in eine ausländ. BS als Überführung iSv. Satz 1 qualifizieren. Folgt man der Auffassung, der Gesetzgeber habe auch bei Transfers in ausländ. BS ohne Freistellungs-DBA die Bewertung zum Buchwert durch Satz 1 einschränken wollen, impliziert dies, daß auch hier das der ausländ. BS zuzuordnende BV als anderes BV des Stpfl. zu verstehen sei. Im Schrifttum wird die Auffassung, es läge eine Überführung in ein anderes BV desselben Stpfl. vor, überwiegend abgelehnt (vgl. Anm. 1449d).

Überführung als Entnahme bzw. Einlage: Der Gesetzgeber unterstellt offenbar darüber hinaus, daß für den Fall, daß die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist und damit ein Buchwertansatz nach den Sätzen 1 und 2 ausscheidet, eine andere Bewertungsnorm greift, welche die Aufdeckung der stillen Reserven erzwingt. Dabei kann es sich erkennbar nur um die Vorschriften zu Entnahmebewertung handeln. Diese Auffassung entspricht der auf der finalen Entnahmelehre basierenden BFH-Rspr., wonach in diesen Fällen deshalb Entnahmen vorliegen, weil die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt sei, da das WG den Bereich der Gewinnermittlungsordnungen des EStG verläßt (BFH v. 16.7.1969 – I 266/675, BStBl. II 1970, 175; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; zuletzt v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 unter II. 2. b. bb; vgl. auch R 14 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996/1998). Der Gesetzgeber geht also davon aus, daß die Überführung in die ausländ. BS als Entnahme aus dem inländ. BV und anschließende Einlage in das der ausländ. BS zuzurechnende BV zu qualifizieren ist.

Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt: Schließlich liegt der gesetzgeberischen Konzeption der Sätze 1 und 2 die Auffassung zugrunde, bei Überführung in eine ausländ. BS ginge dem deutschen Fiskus das Besteuerungsrecht bzgl. der im Zeitpunkt der Überführung bestehenden stillen Reserven verloren. Daher scheidet nach Satz 1 Teils. 4 der Buchwertansatz aus und das WG wird nach Abs. 1 Nr. 4, 5 zum Teilwert entnommen bzw. eingelegt (in diesem Sinne wohl CATTELAENS, DB 1999, 1083). Diese Ansicht wird von weiten Teilen des Schrifttums bestritten, und zwar sowohl für den Fall, daß kein DBA oder ein „Anrechnungs-DBA“ vorliegt als auch für den Fall, daß ein „Freistellungs-DBA“ abgeschlossen wurde (vgl. hierzu ausf. Anm. 1449a, 1449d).

1449a 2. Transfer in ausländische Betriebsstätte ohne DBA oder mit Anrechnungs-DBA

Keine Überführung in anderes Betriebsvermögen: Ungeachtet der in der Gesetzesbegründung nicht deutlich werdenden Absicht des Gesetzgebers können die Sätze 1 und 2 nur dann die Bewertung zum Buchwert wegen fehlender Sicherstellung der zukünftigen Besteuerung der stillen Reserven ausschließen, wenn der Transfer als Überführung in ein anderes BV zu qualifizieren ist. Im Grundsatz stellt der Transfer von WG zwischen unterschiedlichen BS ein und desselben Betriebs keine Überführung in ein anderes BV dar und wird damit von den Sätzen 1 und 2 nicht erfaßt (vgl. Anm. 1447a). Dies gilt uE auch dann, wenn die BS, in die das WG überführt wird, in einem ausländ. Staat belegen ist, mit dem kein DBA abgeschlossen ist, oder wenn in einem DBA das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zugewiesen wird („Anrechnungs-DBA“), denn in diesen Fällen unterliegt auch der Betriebsstättengewinn der deutschen Steuerhoheit und eine Trennung des in- und ausländ. BV für Zwecke

der Besteuerung ist folglich nicht erforderlich (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125). Die Verbringung in die ausländ. BS stellt sich in diesem Fall lediglich als Vorgang innerhalb desselben BV dar.

Auffassung der Finanzverwaltung: Dies entspricht auf den ersten Blick auch der Auffassung der FinVerw., die im Betriebsstätten-Erlaß (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2. 6. 1) die Notwendigkeit der Aufdeckung der stillen Reserven verneint, wenn sich die BS, in die das WG überführt wird, in einem Nicht-DBA-Staat befindet oder das DBA mit dem BS-Staat die Anrechnung der ausländ. Steuer auf die anteilige deutsche Steuer vorsieht. Allerdings will die FinVerw. auf die sofortige stl. Erfassung explizit dann nicht verzichten, wenn in diesen Fällen die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven, aus welchen Gründen auch immer, nicht sichergestellt sei. Letzteres läßt sich aber uE unabhängig davon, ob man die Besteuerung der stillen Reserven in tatsächlicher Hinsicht für gefährdet hält oder nicht, bereits mangels Überführung in ein anderes BV nicht auf die Sätze 1 und 2 stützen (zum Erfordernis der Überführung in ein anderes BV s. Anm. 1447a). Als Realisationstatbestand käme lediglich die Entnahme in Betracht. Da eine solche aber nicht vorliegt (so bereits grundlegend BFH v. 16.7.1969 – I 266/675, BStBl. II 1970, 175; vgl. zur Entnahmeproblematik in diesem Zusammenhang ausf. Anm. 1443), läuft die Einschränkung der FinVerw., ein Transfer zum Buchwert sei nur möglich, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sei, ins Leere (so im Ergebnis wohl auch BUCIEK, DSz 2000, 636 [639]; BARANOWSKI, IWB F 3 Gr. 2, 813 [829]). Die Überführungen sind daher stets zum Buchwert vorzunehmen.

3. Transfer in ausländische Betriebsstätte mit Freistellungs-DBA

a) Auffassung des BFH

1449b

Ausgehend von der Vorstellung, durch die Überführung von WG in eine BS mit Freistellungs-DBA verlöre der deutsche Fiskus das Besteuerungsrecht bzgl. der zum Zeitpunkt der Überführung vorhandenen stillen Reserven, qualifizierte der BFH derartige Überführungen in zumindest partieller Übereinstimmung mit den Entstrickungsvorstellungen der FinVerw. als zum Teilwert zu bewertende Entnahmen iSv. § 4 Abs. 1 (finale Entnahmetheorie, vgl. BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175; v. 30.5.1972 – VIII R 111/69, BStBl. II 1972, 760; v. 7.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. II 1975, 168).

b) Auffassung der Finanzverwaltung

1449c

Methode der aufgeschobenen Versteuerung: Das Verhältnis von Satz 1 zur Auffassung der FinVerw. im Kontext der abkommensrechtlichen Regelungen ist weitgehend unklar. Die FinVerw., welche zunächst der BFH-Rspr. gefolgt war, gab die finale Entnahmelehre schließlich auf und kam zu der Auffassung, eine inländ. Besteuerung der im Zeitpunkt der Überführung vorhandenen stillen Reserven könne erst bei Vorliegen eines Gewinnrealisierungstatbestands in der ausländ. BS erfolgen. Zu diesem Zeitpunkt müßten dann die stillen Reserven im Inland insoweit versteuert werden, als sie während der Zugehörigkeit zum inländ. BV entstanden seien. Nach dieser Sichtweise handelt es sich letztlich um ein Problem der Gewinnabgrenzung nach DBA-Recht. Dieser Auffassung entsprach auch die im sog. „Überführungserlaß“ eingeführte Methode der aufgeschobenen Gewinnrealisierung, nach der zwar im Zeitpunkt der Überführung eine Bewertung zum Fremdvergleichspreis erfolgt, die stl. Folgen jedoch durch Bildung eines Korrekturpostens in Höhe des Aufstockungsbetrags zunächst ver-

mieden und bis zur späteren tatsächlichen Aufdeckung der stillen Reserven verschoben werden (sog. Korrekturpostenmethode, BMF v. 12.2.1990, BStBl. I 1990, 72 bis VZ 1999).

Betriebsstättenerlaß und Billigkeitsregelung: Die FinVerw. gewährt auch nach Inkrafttreten des Abs. 5 dem Stpfl. im nunmehr gültigen Betriebsstätten-Erlaß (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2. 6. 1) die Möglichkeit einer aufgeschobenen Versteuerung (dazu STRUNK/KAMINSKI, IStR 2000, 33 [36 f.]), bezeichnet sie allerdings nicht als Auslegung abkommensrechtlicher Regelungen (Art. 7 OECD-MA), sondern vielmehr als Billigkeitsregelung (krit. BUCIEK, DStZ 2000, 636 [639]; vgl. Anm. 1445d). Offenbar übernimmt damit die FinVerw. die Auffassung des Gesetzgebers, daß ohne eine solche Billigkeitsregelung die Besteuerung der stillen Reserven bereits im Zeitpunkt der Überführung in die ausländ. BS erzwungen würde, weil wegen der mangelnden Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven die Buchwertfortführung gem. Sätzen 1 und 2 verwehrt würde und daher nach Abs. 1 Nr. 4 das überführte WG zum Teilwert zu bewerten sei. Aufgegeben wird damit wohl auch die bisherige Auffassung, es lägen der Sache nach keine Entnahmen vor.

1449d c) Auffassung des Schrifttums

Anwendbarkeit von Abs. 5 zweifelhaft: Im Schrifttum wird überwiegend bezweifelt, daß es dem Gesetzgeber gelungen ist, bei Überführung von WG in eine ausländ. BS, für deren Einkünfte kein inländ. Besteuerungsrecht besteht („Freistellungs-DBA“), durch Satz 1 eine Aufdeckung der stillen Reserven zu erzwingen.

► *Kein anderes BV:* Die Auffassung, das Verbringen eines WG in eine ausländ. BS sei eine Überführung in ein anderes BV, wird vom Schrifttum nicht geteilt. Die Überführung in eine ausländ. BS sei vielmehr ein innerbetrieblicher Vorgang, so daß die Sätze 1 und 2 ohnehin nicht einschlägig seien (vgl. BARANOWSKI, IWB F 3 Gr. 2, 813 [829]; PFAAR, IStR 2000, 42 [46]).

► *Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt:* Nach Auffassung des Schrifttums sei selbst dann, wenn man den Transfer in eine ausländ. BS als Überführung iSv. Sätzen 1 und 2 werten würde, die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven nicht zu verneinen, da hierzu lediglich die rechtliche Möglichkeit zur Besteuerung im Inland, nicht aber ein konkreter, speziell auf den Überführungsvorgang gerichteter innerstaatlicher Realisationstatbestand vorliegen müsse. In rechtlicher Hinsicht sei die inländ. Versteuerung bereits auf abkommensrechtlicher Basis möglich, da die Art. 7, 23 OECD-MA entsprechenden Regelungen das Besteuerungsrecht für die im Zeitpunkt der Überführung vorhandenen stillen Reserven grds. dem Staat des Stammhauses zuweisen.

WASSERMEYER, GmbHR 2004, 613 (616), PFAAR, IStR 2000, 42 (45 f.); KROPPEN/SCHREIBER, IWB F 3 Gr. 3, 1227 (1232); im Ergebnis wohl auch BUCIEK, DStZ 2000, 636 (637).

Wenn also – ggf. unter Zuhilfenahme der Methode der aufgeschobenen Gewinnrealisierung – die Versteuerung der stillen Reserven nicht gefährdet sei, könne auch der Buchwertansatz nicht versagt werden.

Kein Realisationstatbestand erfüllt: Selbst für den Fall, daß die Bewertung zum Buchwert nach den Sätzen 1 und 2 nicht vorzunehmen sei, weil die stl. Erfassung der stillen Reserven nicht gesichert sei, wird im Schrifttum die vom Gesetzgeber intendierte Aufdeckung der im Überführungszeitpunkt vorhandenen

stillen Reserven verworfen, da mit der Überführung in eine ausländ. BS keinerlei Gewinnrealisationstatbestand verwirklicht werde.

► *Keine Entnahme*: Für die Qualifikation des Vorgangs als zum Teilwert zu bewertende Entnahme bleibt nach Auffassung des Schrifttums kein Raum, da die Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 1 Satz 2 nicht vorlägen (BARANOWSKI, IWB F 3 Gr. 2, 813 [830]; aA SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 6 Rn. 513). Zudem liefe eine Qualifikation als Entnahme der Intention der Theorie der aufgeschobenen Gewinnrealisation zuwider, nach welcher die stillen Reserven als Besteuerungs-substrat dem inländ. Fiskus nicht nur bis zum Teilwert, sondern bis zum Fremdvergleichspreis erhalten bleiben sollen. Dies sei insbes. bei für den Export selbst produzierten Gütern von Bedeutung, bei denen der Teilwert regelmäßig den HK entspreche, der Fremdvergleichspreis aber uU erheblich höher läge (BUCIEK, DStZ 2000, 636 [637]).

► *Kein anderer Realisationstatbestand erkennbar*: Da weder Veräußerung noch Entnahme vorläge und die Sätze 1 und 2 als Bewertungsvorschrift keinen Realisationstatbestand eigener Art begründen, sei eine Versteuerung erst bei Verwirklichung eines solchen Realisationstatbestands in der ausländ. BS möglich (PFAAR, IStR 2000, 42, 46; BUCIEK, DStZ 2000, 636 [638]; aA CATTELAENS, DB 1999, 1083).

Aufgeschobene Gewinnrealisierung sachlich zutreffend: Insoweit sei die von der FinVerw. im Betriebsstätten-Erlaß weiterhin ermöglichte Methode der aufgeschobenen Gewinnrealisierung sachlich zutreffend. Nicht nachvollziehbar sei allerdings deren Begründung als Billigkeitsregel, denn aus Sicht der FinVerw., die offensichtlich den Entnahmetatbestand als verwirklicht ansieht, gäbe es für eine solche Billigkeitsmaßnahme sachlich keinerlei Rechtfertigung (BUCIEK, DStZ 2000, 636 [637]; s. Anm. 1445d). Da eine Entnahme tatsächlich aber nicht vorläge, stelle die Methode der aufgeschobenen Gewinnrealisierung lediglich eine Konkretisierung der Art. 7 OECD-MA entsprechenden Regelungen dar und sei daher keine Billigkeitsregel (PFAAR, IStR 2000, 42 [46]).

d) Stellungnahme

1449e

Betriebsstättenvermögen ist anderes Betriebsvermögen: Die Überführung von WG in eine ausländ. BS ist uE dann als Überführung in ein anderes BV desselben Stpfl. zu qualifizieren, wenn der BS-Gewinn aufgrund eines „Freistellungs-DBA“ nicht der deutschen Besteuerung unterliegt und infolgedessen gesondert zu ermitteln ist, da eine getrennte Gewinnermittlung eine entsprechende Abgrenzung des BV erforderlich macht. Insoweit ist hier uE vom ansonsten anzuwendenden mittleren Betriebsbegriff abzuweichen (vgl. zum Betriebsbegriff ausf. Vor §§ 4–7 Anm. 90).

Sicherstellung der Besteuerung ist abkommensrechtlich zu prüfen: Das überführte WG ist folglich nach den Sätzen 1 und 2 mit dem Buchwert zu bewerten, wenn die Besteuerung der zum Zeitpunkt der Überführung vorhandenen stillen Reserven sichergestellt ist. Dies ist uE bereits dann zu bejahen, wenn nach der Überführung aus abkommensrechtlicher Sicht weiterhin die Möglichkeit des stl. Zugriffs bei Vorliegen eines Realisationstatbestands gegeben ist. Dies ist nach den Art. 7 OECD-MA entsprechenden Regelungen der Fall (KROPPE/SCHREIBER, IWB F 3 Gr. 3, 1227 [1232]). Zur Sicherstellung der späteren Besteuerung erscheint das Festhalten der zum Überführungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven im Wege eines Merkpostens sachgerecht. Der im Be-

etriebsstätten-Erlaß verankerten Methode der aufgeschobenen Gewinnrealisierung ist daher im Ergebnis zuzustimmen.

Vorliegen einer Entnahme unerheblich: Aufgrund der aus der Anwendbarkeit der Sätze 1 und 2 folgenden Bewertung zum Buchwert kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei der Überführung um eine Entnahme iSv. § 4 Abs. 1 Satz 2 handelt, denn selbst wenn dies bejaht würde, ginge Satz 1 als speziellere Regelung der grundsätzlichen Entnahmebewertung nach Abs. 1 Nr. 4 vor.

Gesetzgeberisches Ziel verfehlt: Im Ergebnis hat damit der Gesetzgeber sein Ziel verfehlt, durch Satz 1 Teils. 4 die sofortige Versteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung zu bewirken. Hierzu hätte er entweder einen neuen, die Steuerentstrickung beinhaltenden Realisationstatbestand kreieren oder den Fall der Überführung in eine ausländ. BS ausdrücklich als Entnahme außerhalb des Anwendungsbereichs der Sätze 1 und 2 qualifizieren müssen. Insgesamt ist es nicht nachvollziehbar, daß die FinVerw. in dem nach Einführung der Sätze 1 und 2 erschienenen Betriebsstätten-Erlaß die bisherige Methode der aufgeschobenen Gewinnrealisierung lediglich im Billigkeitswege gewähren will. Für die Besteuerungspraxis kann es freilich dahinstehen, ob es sich um eine Billigkeitsmaßnahme oder eine Anwendungsvorschrift zu den Sätzen 1 und 2 im Zusammenhang mit Art. 7 OECD-MA handelt (HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [127]). Gleichwohl ist zu beklagen, daß der Gesetzgeber die Vorschrift in Satz 1 nicht sorgfältiger und treffender gefaßt hat.

Unvereinbarkeit mit Art. 43 EG: Eine die Überführung eines WG in eine ausländ. BS diskriminierende Regelung ist in Anbetracht des EuGH-Urteils v. 11.3.2004 (Rs. C-9/02 – Hughes des Lasteyrie du Saillant, GmbHR 2004, 504) nicht mit der in Art. 43 EG garantierten Niederlassungsfreiheit vereinbar (WASSERMEYER, GmbHR 2004, 613 [616]; s. auch Anm. 1445d).

Zur Überführung in ausländische Personengesellschaft vgl. WASSERMEYER ua., JbFfStR 2000/01, 259 (280 ff.).

1449f 4. Transfer aus ausländischer Betriebsstätte in inländisches Stammhaus

Kein DBA oder Anrechnungs-DBA: Liegt das Besteuerungsrecht für die in einer ausländ. BS erzielten Einkünfte beim deutschen Fiskus, sind für die Bewertung eines WG, das aus der ausländ. BS in das inländ. Stammhaus überführt oder rückgeführt wird, Sätze 1 und 2 nicht einschlägig, da das WG lediglich innerhalb desselben Betriebs den Standort ändert. Die Fortführung des Buchwerts steht hier außer Frage. Dies entspricht auch der im Betriebsstätten-Erlaß niedergelegten Auffassung der FinVerw. (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2. 6. 2).

Überführung bei Freistellungs-DBA: Wird ein von einer ausländ. BS angeschafftes oder hergestelltes WG in das inländ. BV desselben Stpfl. überführt und ist nach dem DBA für diese BS die Freistellungsmethode anzuwenden, so richtet sich die Bewertung nicht nach den Sätzen 1 und 2, würde doch die Buchwertfortführung zur späteren Erfassung der in der ausländ. BS gebildeten stillen Reserven im Rahmen der inländ. Besteuerung führen. Das WG ist daher nach Auffassung der FinVerw. mit dem Fremdvergleichspreis anzusetzen (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.2; zustimmend BARANOWSKI, IWB F 3 Nr. 2, 832). Vertritt man jedoch analog zur Behandlung der Überführung in eine ausländ. BS die Auffassung, daß die Besteuerung der in der ausländ. BS gebildeten stillen Reserven bereits aus abkommensrechtlicher Sicht nur im BS-Staat erfolgen kann (vgl. Anm. 1449e), wäre es folgerichtig, das WG auch bei Überfüh-

ring in das Inland nicht mit dem Fremdvergleichspreis, sondern mit dem Buchwert anzusetzen. Sowohl im BS-Staat als auch im Inland ist dann durch Festhalten eines entsprechenden Merkpostens sicherzustellen, daß bei Vorliegen eines Realisationsstatbestands die Besteuerung lediglich im BS-Staat erfolgt.

Rückführung bei Freistellungs-DBA: Im Fall einer Rückführung eines WG, für das bei einer früheren Überführung in das Ausland ein Korrekturposten gebildet wurde, ist nach Auffassung der FinVerw. lediglich der Korrekturposten aufzulösen und erfolgsneutral mit dem Buchwert des WG zu saldieren; wurden statt der Bildung des Korrekturpostens die stillen Reserven bereits versteuert, sei dies als rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 AO zu werten und infolgedessen die Gewinnrealisierung rückgängig zu machen (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2. 6. 2). Im Ergebnis wird der inländ. Besteuerung damit auch derjenige Teil der im Zeitpunkt der Rückführung vorhandenen stillen Reserven unterworfen, der während der Zugehörigkeit zur ausländ. BS entstanden ist. Lediglich in dem Spezialfall, daß der Korrekturposten bereits vor der Rückführung erfolgswirksam aufgelöst wurde, weil seit seiner Bildung bereits 10 Jahre verstrichen sind, sei vom Fremdvergleichspreis zum Zeitpunkt der Rückführung auszugehen; dadurch bleiben stille Reserven, die in der ausländ. BS entstanden sind, im Inland endgültig unbesteuert. UE sollte es bei Rückführung grds. möglich sein, das rückgeführte WG zum aktuellen Fremdvergleichspreis abzgl. eines ggf. vorhandenen Korrekturpostens zu bewerten, da auf diese Weise die inländ. Besteuerung der im Ausland entstandenen stillen Reserven vermieden wird. Wäre jedoch, wie oben dargestellt, bei der Überführung in die ausländ. BS der Buchwert unter Festhalten eines Merkpostens fortgeführt worden, wäre auch nach der Rückführung der Buchwert weiter fortzuführen; der ggf. gebildete Merkposten wäre aufzulösen und durch einen entgegengesetzt wirkenden zu ersetzen, in dem die während der Zugehörigkeit zur ausländ. BS gebildeten stillen Reserven abgebildet werden.

Überführung in ausländisches Stammhaus: WG, die bei beschränkter StPfl. aus der inländ. BS in das ausländ. Stammhaus oder dessen ausländ. BS überführt werden, scheiden nach Auffassung der FinVerw. aus der deutschen Besteuerungshoheit aus. Deshalb sind die stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung zu besteuern (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.3).

V. Rechtsfolge: Buchwertverknüpfung

1450

Gem. Satz 1 ist das WG bei der Überführung mit dem „Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt“. Dies ist der zutreffende Buchwert im Zeitpunkt der Überführung, der sich unter Beachtung der handels- und strechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätze ergibt. Eine Buchwertverknüpfung erfolgt auch dann, wenn zugehörige Schulden gemeinsam mit dem positiven WG in das andere BV überführt werden. Der Schuldübergang stellt keine Gegenleistung dar, da der Stpfl. von der Verbindlichkeit nicht befreit wird, sondern unverändert als Schuldner belastet ist.

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

Verknüpfung bei immateriellen Wirtschaftsgütern: Sätze 1 und 2 gelten nur für WG, die sowohl im abgebenden als auch aufnehmenden BV einen Buchwert haben, dh. dem Grunde und der Höhe nach in der Bilanz anzusetzen sind. Wird ein selbstgeschaffenes immaterielles WG des Anlagevermögens übertragen, ist ein Aktivposten hierfür gem. § 5 Abs. 2 nicht zu erfassen. Dies gilt gleichermaßen für das aufnehmende BV. Eine Aktivierung im aufnehmenden BV läßt sich auch dann nicht begründen, wenn man die Überführung als Entnahme und Einlagesachverhalt begreift. Zwar verdrängt die Einlage (§§ 4 Abs. 1 Satz 5, 6 Abs. 1 Nr. 5) im Grundsatz das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXIII. § 5 Rn. 164), allerdings gehen die Bewertungsvorschriften der Sätze 1 und 2 als speziellere Normen den grundsätzlichen Bewertungsvorschriften über die Einlage (Abs. 1 Nr. 5) vor, so daß das überführte WG mit einem Buchwert von Null anzusetzen wäre, folglich nicht zu aktivieren ist. War hingegen ein immaterielles WG im abgebenden BV zulässigerweise aktiviert, ist der Buchwert fortzuführen.

Geltung auch für Gewerbesteuer: Die Buchwertverknüpfung gilt gem. § 7 GewStG auch für die GewSt. Der Buchwertansatz im abgebenden Unternehmen ist selbst dann für den Gewerbeertrag maßgebend, wenn das aufnehmende BV nicht der GewSt. unterliegt (s. Anm. 1445d). Umgekehrt ist auch bei einer Überführung, bei der nur der aufnehmende Betrieb der GewSt. unterliegt, der Buchwert anzusetzen, woraus die gewstl. Verstrickung der zum Überführungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven resultiert.

Kein Wahlrecht mehr: Die Buchwertfortführung ist zwingend (Abs. 5 Satz 1: „... ist ... anzusetzen,...“). Ein Wahlrecht, die stillen Reserven aufzudecken, besteht nicht. Eine solche Aufdeckung könnte eventuell dann vorteilhaft sein, wenn das abgebende BV vortragsfähige Fehlbeträge nach § 10a GewStG besitzen würde und das aufnehmende BV sodann von der erhöhten Bemessungsgrundlage abschreiben könnte. Erstrebenswert wäre eine Realisierung der stillen Reserven auch dann, wenn dadurch ein im Zusammenhang stehender entgeltlicher Übertragungsvorgang strechtlich nach § 16 begünstigt würde (s. Anm. 1447, in Beispiel 1). Die FinVerw. hatte es in R 14 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996/1998 dem Stpfl. freigestellt, die Überführung eines WG von einem BV in ein anderes BV wie eine Entnahme zu behandeln und damit durch Teilwertansatz die stillen Reserven aufzudecken. Nach R 14 Abs. 2 Satz 3 EStÄR 1998 jedoch ist dieses Wahlrecht auf Überführungsvorgänge vor dem 1.1.1999 beschränkt worden. Unbenommen bleibt gleichwohl die Möglichkeit, das WG zu einem fremdüblichen Preis an eine (ggf. neugegründete) gewerblich geprägte GmbH & Co. KG zu veräußern und auf diese Weise die Aufdeckung der stillen Reserven herbeizuführen (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]).

De lege lata bleibt auch für die Gewährung eines Wahlrechts aus (sachlichen) Billigkeitsgründen kein Raum. Nach Auffassung von SCHMIDT/GLANEGGER XXIII. § 6 Rn. 513 soll dem Stpfl. auf Antrag die Aufdeckung der stillen Reserven ermöglicht werden, wenn ein WG aus einem IuF (oder freiberuflichen) Betrieb in einen Gewerbebetrieb überführt wird. Dies wird damit begründet, daß die im abgebenden, nicht der GewSt. unterliegenden Betrieb gebildeten stillen Reserven des WG durch die Buchwertüberführung einer GewStVerstrickung im aufnehmenden Betrieb zugeführt werden. UE kann dieser strechtl. Würdigung nicht gefolgt werden. Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 Satz 1 GewStG). Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags sind demgemäß nicht nur die

abstrakten Normen des EStG, sondern auch die im Einzelfall gewählten Bilanzansätze maßgebend. Dies führt dazu, daß ein Bilanzierungswahlrecht nicht allein für Zwecke der GewSt. ausgeübt werden kann (Abschn. 38 Abs. 1 Sätze 14 f. GewStR 1998 mit Rspr.-Nachweisen). Das EStG enthält jedoch kein Bilanzierungswahlrecht zum Ansatz des Teilwerts bei Überführung eines WG aus einem nichtgewerblichen in einen gewerblichen Einzelbetrieb. Insbes. ist ein derartiges Wahlrecht auch nicht über den Wortlaut des Abs. 5 Satz 1, der ohne Ausnahme den Ansatz des Buchwerts fordert, aus Billigkeitsgründen geboten. Denn aus estl. Sicht bleiben die stillen Reserven vollständig stverhaftet. Auch gewstl. besteht kein Rechtfertigungsgrund für ein Wahlrecht. Der GewSt. unterliegt nur das laufende Ergebnis eines tätigen Betriebs. Es gibt keinen allg. Grundsatz einer gewstl. Sicherstellung stiller Reserven. Daher ist aus diesem Grund eine gewstl. Enthftung stiller Reserven bei der Überführung eines WG aus einem Gewerbebetrieb in ein nichtgewerbliches Einzelunternehmen (s. Anm. 1445d) genauso sachlich begründet wie der umgekehrte Fall. Im übrigen werden die stillen Reserven des WG, das aus einem nichtgewerblichen Betrieb überführt worden ist, nur dann der GewSt. unterworfen, wenn diese im lebenden Betrieb aufgedeckt werden. Erfolgt die Realisierung erst mit Betriebsbeendigung, unterliegt der Gewinn nicht der GewSt. (Abschn. 38 Abs. 3 Sätze 1 f. GewStR 1998).

Folgebewertung: Die Grundlagen der Bewertung eines nach Sätzen 1 bzw. 2 überführten WG erfahren durch den Vorgang der Überführung keinerlei Veränderung. Daher sind die Wertfortführungsparameter (AfA-Bemessungsgrundlage, AfA-Verfahren, Besitzzeit, usw.) zu übernehmen (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [128]; SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 515; KIRCHHOF/FISCHER VI. § 6 Rn. 186).

Geltung des Abs. 5 bei Einbringung gem. § 20 UmwStG mit Rückwirkung: Sätze 1 und 2 gelten auch, wenn ein Betrieb mit Rückwirkung in eine KapGes. gem. § 20 UmwStG eingebracht wird und im Rückbezugszeitraum Überführungen aus dem eingebrachten BV in ein anderes BV des Stpfl./Einbringenden vorgenommen werden. Grds. sind gem. § 20 Abs. 7 Satz 1 UmwStG das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden KapGes. auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte BV mit Ablauf des stl. Übertragungstichtags (§ 20 Abs. 8 UmwStG) auf die KapGes. übergegangen wäre. Dies würde bedeuten, daß der KapGes. die Überführung eines WG in das andere BV des Einbringenden nach dem stl. Übertragungstichtag zuzurechnen wäre (Folge wäre eine vGA). Dieser Grundsatz erfährt jedoch gem. § 20 Abs. 7 Satz 2 UmwStG eine Ausnahme, soweit Entnahmen und Einlagen nach dem stl. Übertragungstichtag erfolgen. Diese nehmen an der Rückwirkungsfiktion nicht teil und sind noch dem Einbringenden zuzurechnen. Hier ist entscheidend, daß Abs. 5 Sätze 1 und 2 beim Verbringen von WG die Entnahme und anschließende Einlage nicht dem Grunde nach verneinen (so noch die Rspr. zum finalen Entnahmebegriff, BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 mwN), sondern vielmehr eine Bewertung dieses Vorgangs mit dem Buchwert anordnen. Die Überführung selbst ist (unter Berücksichtigung eines engen Betriebsbegriffs, s. hierzu Vor §§ 4–7 Anm. 89 ff.) eine Entnahme iSd. § 4 Abs. 1 Satz 2 (so auch HOFFMANN in LBP, §§ 4, 5 Rn. 205) und damit auch Entnahme iSd. § 20 Abs. 7 Satz 2 UmwStG (aA KORN/STRAHL, § 6 Rn. 488).

Regelung ist nicht einschlägig, wenn Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt: Sätze 1 und 2 regeln nicht die Bewertung von in andere BV desselben Stpfl. überführte WG, wenn die Besteuerung der stillen Reserven

nicht sichergestellt ist (aA offenbar VAN LISHAUT, DStR 2000, 1784). Ob in diesen Fällen die ggf. vorliegende Verwirklichung eines Realisationstatbestands den Ansatz eines über dem Buchwert liegenden Werts erzwingt, ist nach allg. Grundsätzen zu prüfen.

C. Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 3

I. Gemeinsame Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1–3

1451 1. Grundsatz

Abs. 5 Satz 3 regelt, unter welchen Voraussetzungen die Übertragung eines WG zwischen verschiedenen Rechtsträgern im Zusammenhang mit einer Mitunternehmenschaft zum Buchwert und damit ohne Gewinnrealisierung erfolgt.

1451a 2. Übertragung eines Wirtschaftsguts

Begriff des Wirtschaftsguts: s. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 350 ff.

Einzelne Wirtschaftsgüter, keine Sachgesamtheiten: Zwar erfasst Abs. 5 Satz 3 dem Wortlaut nach lediglich die Übertragung *eines* einzelnen WG, gleichwohl ist unstreitig, dass dies die gleichzeitige Übertragung mehrerer WG einschließt (BÖHME/FORSTER, BB 2003, 1979 [1983]), vorausgesetzt, es handelt sich dabei nicht um eine Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil). Die Übertragung derartiger Sachgesamtheiten richtet sich vielmehr nach § 16 Abs. 3 Satz 2 (Realteilung, s. § 16 Anm. 441) oder § 24 UmwStG (Einbringung).

Verbindlichkeiten als (negative) Wirtschaftsgüter: Sowohl Rspr. (BFH v. 11.9.1991 – XI R 32–33/89, BFH/NV 1992, 168; v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; v. 29.10.1997 – II R 75/94, BFH/NV 1998, 285; v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420), FinVerw. (etwa BMF v. 15.6.2000, BStBl. I 2000, 1118) als auch das Schrifttum (SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 4 Rn. 102; GROH, DB 2002, 1904 [1907]; BÖHME/FORSTER, BB 2003, 1979 [1983]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004, 1388 [1390]; differenzierend Vor §§ 4–7 Anm. 118) verwenden den Begriff des WG ebenso für Verbindlichkeiten und bezeichnen diese als negative WG. Da Satz 3 dem Wortlaut nach nicht zwischen positiven und negativen WG unterscheidet, stellt die isolierte Übertragung einer Verbindlichkeit zwischen dem (Sonder-)Betriebsvermögen des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmenschaft einen Anwendungsfall von Satz 3 Nr. 1 bzw. Nr. 2 dar (ebenso SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004, 1388 [1390]; aA wohl FORST, EStB 2004, 217 [218]).

Beispiel (Übernahme einer Fremdwährungsverbindlichkeit aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers): X ist Gesellschafter der X-OHG. Die Gesellschaft hat eine auf US-Dollar lautende Verbindlichkeit am Zugangstag zutreffend mit 100 000 € bewertet. Zum 1.10.01 beläuft sich der Teilwert der Verbindlichkeit in Folge eines gesunkenen Dollarkurses nur noch auf 80 000 €, der mögliche Kursgewinn iHv. 20 000 € ist wegen des Realisationsprinzips unberücksichtigt zu lassen (s. Anm. 28), so dass insoweit stille Reserven bestehen. X übernimmt die Verbindlichkeiten gegen eine Erhöhung seines Kapitalkontos um 80 000 €.

Da die übernommene Verbindlichkeit in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erhöhung seines Gesellschaftsanteils steht, hat X diese in seinem notwendigen Sonderbe-

triebsvermögen II bei der X-OHG auszuweisen. Gemäß Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG iVm. Satz 1 erfolgt die Übertragung zum Buchwert. X bewertet die Verbindlichkeit folglich mit 100 000 €; in der Gesamthandsbilanz bucht die Gesellschaft die Verbindlichkeit iHv. 100 000 € gegen eine Erhöhung des Kapitalkontos des X (80 000 €) sowie der gesamthänderisch gebundenen Rücklage bzw. der Kapitalkonten aller Gesellschafter (20 000 €) erfolgsneutral aus.

Ggf. bewirkt jedoch die im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit die (anteilige) Entgeltlichkeit des Vorgangs; s. Anm. 1452b.

Übertragung eines WG ist der Lebensvorgang, der den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zwischen den beteiligten Rechtsträgern, mithin einen Rechtsträgerwechsel bewirkt. Zivilrechtlich kann der Vorgang ein Kauf, ein Tausch oder eine Schenkung sein. Mit dem Begriff der Übertragung sind sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Geschäfte gemeint. Der Begriff der Übertragung steht dabei im Gegensatz zum Begriff der Überführung nach Abs. 5 Satz 1 und 2, der den Wechsel der steuerrechtlichen Zuordnung zwischen verschiedenen Betriebsvermögen grundsätzlich ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums betrifft (s. hierzu Anm. 1447).

3. Wirtschaftsgut des Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers 1451b

Mitunternehmer kann eine natürliche Person (§ 1), ein kstpf. Subjekt gem. § 1 KStG (zB KapGes.) oder eine andere Mitunternehmerschaft (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) sein, die im Regelungsbereich des § 15 Abs. 1 Nr. 2 als Mitunternehmer zu qualifizieren ist (s. § 15 Anm. 300 ff.). In den Fällen des Satzes 3 Nr. 1, 2 und 3 ist es ausreichend, wenn die Mitunternehmerstellung erst im Zuge der Übertragung begründet wird (WENDT, FR 2002, 53 [64]; WINKELJOHANN/STEGEMANN, DB 2003, 2033).

Mittelbare Mitunternehmerstellung iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 reicht aus (s. § 15 Anm. 681 ff.).

Zum Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gehören alle WG, die sich im Betriebsvermögen eines Betriebs des Mitunternehmers befinden, von dieser außerhalb der Mitunternehmerschaft unterhält. Das übertragene WG muss vor der Übertragung diesem Betriebsvermögen angehören bzw. im Zuge der Übertragung in dieses Betriebsvermögen gelangen. Betriebsvermögen in diesem Sinne kann (1) das Einzelunternehmen einer natürlichen Person, (2) der Betrieb einer Körperschaft, oder (3), im Fall einer doppelstöckigen PersGes. iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, das mitunternehmerische Betriebsvermögen der beteiligten Mitunternehmerschaft (Obergesellschaft) sein. Dabei spielt es keine Rolle, welcher Gewinnermittlungsart das Betriebsvermögen angehört (Gewerbebetrieb, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Betrieb, welcher der selbständigen Arbeit dient). Ebenso ist die Gewinnermittlungsart unerheblich (s. Abs. 7 sowie Anm. 5 für das erwerbende Betriebsvermögen; zur Anwendung des § 6 auf Betriebe mit einer Einnahme-Überschussrechnung s. auch Anm. 1334). Zudem differenziert Satz 3 weder danach, ob das WG zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen, noch danach, ob es zum Anlage- oder Umlaufvermögen gehört.

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

Schwesterpersonengesellschaften: Anteile des Mitunternehmers am mitunternehmerischen Vermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (Schwesterpersonengesellschaft) sind nicht als Betriebsvermögen des Mitunternehmers iSv. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 zu qualifizieren; s. aber zur Anwendung von Satz 1 Anm. 1447d, 1456. Zur Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft s. Anm. 1464b.

1452 4. Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft

Der Begriff der „Mitunternehmerschaft“ ist weder in Abs. 5 Satz 3 noch an anderer Stelle im EStG definiert. Zu den einzelnen Erscheinungsformen der Mitunternehmerschaft s. § 15 Anm. 370 ff. Mitunternehmerschaft ist danach die estl. Einheit, der ein Betriebsvermögen zuzurechnen ist, an dem die Mitunternehmer gemeinschaftliche Initiative entwickeln und gemeinschaftliches Risiko tragen. Aus diesem Grunde sind zB SchwesterPersGes. verschiedene „Mitunternehmerschaften“, und zwar auch dann, wenn sie gesellschafteridentisch sind. In den Fällen von Satz 3 Nr. 1, 2 ist es ausreichend, wenn die Mitunternehmerschaft erst im Zuge der Übertragung begründet wird (WENDT, FR 2002, 53 [64]; WINKELJOHANN/STEGEMANN, DB 2003, 2033; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [743]).

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

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

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

► *„Gesamthandsvermögen“* ist ein zivilrechtlicher Begriff, der das Vermögen einer Gesamthandsgemeinschaft bezeichnet. Das gesamthänderisch gebundene Vermögen ist durch die gemeinschaftliche Berechtigung der Gesellschafter an den jeweiligen WG gekennzeichnet (TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 39 AO Tz. 81). Eine Übertragung aus bzw. in das Gesamthandsvermögen iSv. Abs. 5 Satz 3 liegt jedoch nur vor, wenn das WG bei der Mitunternehmerschaft auch zu deren Betriebsvermögen zählt.

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

► *Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen:* Dem Wortlaut nach sind von Abs. 5 Satz 3 nur diejenigen Mitunternehmerschaften betroffen, die über Gesamthandsvermögen verfügen. Nach hM wird Satz 3 jedoch auf Gesellschaften

ohne Gesamthandsvermögen entsprechend angewendet; s. ausführlich Anm. 1444a mwN.

5. Unentgeltliche Übertragung

a) Begriff

1452a

Unentgeltlichkeit bedeutet, dass vom Übertragungsempfänger keine Gegenleistung erbracht wird. Eine Gegenleistung kann in Sachen oder Rechten, insbesondere auch Gesellschaftsrechten bestehen. Die Übertragung zwischen dem (Sonder-)Betriebsvermögen des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten ist deshalb nicht unentgeltlich, sondern mit dem BFH (BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748) vielmehr als täuschähnlicher Vorgang zu beurteilen, welcher jedoch aufgrund der ausdrücklichen Erwähnung in Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 ebenfalls zu Buchwerten erfolgt. Gleichwohl ist es im Hinblick auf ggf. zu berücksichtigende mittelbare Rechtsfolgen erforderlich, zwischen unentgeltlichen und Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten zu unterscheiden. So führt nur eine Übertragung gegen Gesellschaftsrechte im Falle eines nach Abs. 5 Satz 4 ggf. gebotenen rückwirkenden Teilwertansatzes ggf. zur Zulässigkeit der Bildung einer Rücklage gemäß § 6b (vgl. Anm. 1473), und nach dem BMF-Schreiben zur Realteilung (BMF v. 28.2.2006, DStR 2006, 426) bewirkt eine im Anschluss an eine steuerneutrale Realteilung erfolgende Übertragung gemäß Abs. 5 Satz 3 nur dann eine Sperrfristverletzung iSv. § 16 Abs. 3 Satz 3, wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt (vgl. RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 489 [497]). Nach hM (SCHMIDT/WACKER XXV. § 15 Rn. 665; STRAHL, StbJb. 2000/01, 155 [172f.]; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [558]; BMF v. 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190) ist von Unentgeltlichkeit auszugehen, wenn die Gutschrift auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagekonto (kritisch KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 455) oder auf Kapitalkonten einzelner Gesellschafter erfolgt, welche keine Gesellschaftsrechte ausweisen und auch nicht als Darlehenskonto zu qualifizieren sind (s. hierzu ausf. Anm. 1453b). Kritisch zur Bezeichnung als unentgeltlich, da sich der Mitunternehmer bei einer Übertragung ins Gesamthandsvermögen ohne Gegenleistung nicht entreichere, sondern einen (zumindest anteiligen) Gegenwert in Form einer Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens erlange: VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 (1785).

b) Übernahme einer Verbindlichkeit als Entgelt

1452b

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

Nettobetrachtung: Bei der sogenannten Nettobetrachtung werden übernommene Verbindlichkeiten nur als unselbständiger Bestandteil des Übertragungsgeschäfts angesehen, woraufhin lediglich das sonstige Entgelt, nicht aber die zu übernehmende Verbindlichkeit als Gegenleistung zu werten ist. Diese für die Übertragung von Sachgesamtheiten (Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile) sowie auf die Teilung von Gesamthandsvermögen (zB im Wege der Realteilung) anerkannte Sichtweise (vgl. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420) wird im Schrifttum mitunter auch für Übertragungen iSd. Abs. 5 Satz 3 für zutreffend erachtet: Sowohl die wörtliche Auslegung als auch der Sinn und Zweck der Regelung, Umstrukturierungen bei PersGes. steuer-

neutral zu ermöglichen, rechtfertigt es, die im Zusammenhang mit der Übertragung eines positiven WG stehende Übernahme einer Verbindlichkeit nicht als Entgelt zu beurteilen, mit der Folge, dass sowohl das positive WG als auch die Verbindlichkeit als negatives WG jeweils zum Buchwert zu übertragen wären (vgl. MÄRKLE, StbJb. 1995/96, 75 [100 ff.]; GROH, DB 2002, 1904 [1907]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [745]; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2004, 1388; BÖHME/FORSTER, BB 2003, 1979 [1983 f.]). Für die Nettomethode spreche zudem, dass anstelle der Übernahme der Verbindlichkeit der entsprechende Betrag im Wege der Einlage bzw. Entnahme transferiert und sodann zur Tilgung der Verbindlichkeit verwendet werden könne (vgl. GROH, DB 2002, 1904 [1907]) sowie der Umstand, dass Verbindlichkeit und positives WG ggf. zusammenhängen (so ROSER, FR 2002, 309 [316 f.]).

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

BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836, unter II.2. a; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BMF v. 12.10.1994, BB 1994, 2318; v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583, Tz. 5a; v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367, Tz. 5; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 (557 f.); WENDT, FR 2002, 53 (62); KEMPERMANN, FR 2002, 521; SCHMIDT/WACKER, XXV. § 15 Rn. 664.

Folglich ist die Verbindlichkeit nicht als Bestandteil des übertragenen Vermögens, sondern vielmehr als selbständiger Bestandteil der Gegenleistung zu beurteilen. Die Übernahme der Verbindlichkeit führt bei dieser Sichtweise zu Aufwendungen des Erwerbers, die er tätigt, um die Verfügungsmöglichkeit über das gleichzeitig übertragene positive WG zu erlangen, und führt folglich bei ihm zu AK. In gleicher Höhe erwächst dem Veräußerer ein als Gegenleistung zu wertender Vermögensvorteil, indem er von einer Verbindlichkeit befreit wird (vgl. BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420). Entspricht die übernommene Verbindlichkeit dem Teilwert des übertragenen WG, bewirkt die Bruttobetrachtung eine vollständige Realisierung der stillen Reserven.

Beispiel (Übertragung eines positiven Wirtschaftsguts im Zusammenhang mit der Übernahme einer Verbindlichkeit): A ist Gesellschafter der AB-OHG und erhält von der Gesellschaft ein Grundstück (Buchwert 300 T€, Teilwert 600 T€) übertragen und übernimmt dafür eine Verbindlichkeit der Gesellschaft iHv. 600 T€.

Nach der Bruttobetrachtung wäre die Übernahme der Verbindlichkeit als Entgelt zu werten. A würde das Grundstück zu AK von 600 T€ aktivieren und die OHG erzielte einen Veräußerungsgewinn iHv. 300 T€. Nach der Nettobetrachtung wären sowohl das Grundstück als auch die Verbindlichkeit nach Abs. 5 Satz 3 zu Buchwerten zu übertragen. A würde das Grundstück mit 300 T€ und die Verbindlichkeit mit 600 T€ bilanzieren; ein Gewinn auf Ebene der OHG entstünde nicht.

Stellungnahme: UE ist der Bruttobetrachtung zu folgen. Zwar erfasst Abs. 5 Satz 3 grds. sowohl die Übertragung positiver als auch negativer WG; dies kann allerdings nur dann gelten, wenn die jeweiligen Übertragungen isoliert erfolgen. Schließlich übernimmt der Empfänger des positiven WG die Verbindlichkeit regelmäßig deswegen, weil der Übertragende ihm das betreffende WG insoweit eben gerade nicht gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten bzw. unentgeltlich, sondern vielmehr gegen Erlangung eines entsprechenden Vermögensvorteils (Befreiung von der Verbindlichkeit) übertragen will. Dementsprechend ist auf Seiten des Empfängers keine Bereicherung erfolgt, sondern dieser hat insoweit das unter fremden Dritten übliche Entgelt zur Erlangung des positiven WG aufgewendet. Eine in Zusammenhang stehende Übertragung von

positivem WG und Verbindlichkeit jeweils zum Buchwert ist mithin nicht zulässig (ebenso KÜHN, GStB 2001, 361). Etwaige den tatsächlichen Sachverhalt verschleiende Umweggestaltungen durch Vornahme von Einlagen bzw. Entnahmen sind gem. § 42 AO nicht anzuerkennen (vgl. OSTERMAYER/RIEDEL, BB 2003, 1305 [1306 f.]; KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 449), da andernfalls entgeltliche Übertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, welche als solche nicht unter Abs. 5 Satz 3 fallen, beliebig in dessen Anwendungsbereich verlagert werden könnten. Auch kann aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift eine Erweiterung ihres Anwendungsbereichs über den Gesetzeswortlaut hinaus nicht hergeleitet werden.

c) Teilentgeltliche Übertragungen

1453

Entgeltliche Übertragungen sind nicht nur solche gegen ein angemessenes Entgelt, sondern auch solche gegen ein überhöhtes oder zu geringes Entgelt. Im letztgenannten Fall spricht man von Teilentgeltlichkeit. Sowohl im Unterschied zu vollständig entgeltlichen Übertragungen einzelner WG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft zu fremdüblichen Bedingungen, welche durch eine vollständige Aufdeckung der stillen Reserven gekennzeichnet und nicht etwa anteilig als Einlage bzw. Entnahme zu beurteilen sind (stRspr. etwa BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, unter C.III.6.a) cc); v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420, unter B.I.1) als auch im Unterschied zu Übertragungen gegen Mischentgelt, bei welchen, obwohl vollentgeltlich, stets eine Gegenüberstellung der jeweiligen Entgeltkomponente zu dem auf sie entfallenden anteiligen Buchwert zu erfolgen hat (s. Anm. 1455a) und demzufolge stets eine anteilige Realisierung stiller Reserven erfolgt, ist es bei Vorliegen einer teilentgeltlichen Übertragung umstritten, ob bzw. in welchem Ausmaß stille Reserven aufgedeckt werden. Diesbezüglich haben sich mit der Trennungstheorie, der Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts und der Einheitstheorie mittlerweile drei Lösungsansätze herausgebildet (zur grundsätzlichen Abgrenzung von Trennungs- und Einheitstheorie s. nur MÄRKLE, JbFfSt 1982/83, 309 [315 f.]):

Trennungstheorie: Nach der sog. Trennungstheorie ist ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft in einen voll entgeltlichen und voll unentgeltlichen Bestandteil zu zerlegen. Dabei bemisst sich der Umfang der Entgeltlichkeit nach dem Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert des übertragenen WG. Der Buchwert wird sodann dem Verhältnis entgeltlich/unentgeltlich entsprechend dem entgeltlichen bzw. dem unentgeltlichen Teil der Übertragung zugeordnet. Durch diese Zuordnung des Buchwerts zu dem jeweiligen Teil des Rechtsgeschäfts ergibt sich stets eine anteilige Realisierung der stillen Reserven. Kennzeichen der „reinen“ Trennungstheorie ist es mithin, dass die Trennung in die Bereiche entgeltlich/unentgeltlich nicht nur für das zugrundeliegende Rechtsgeschäft erfolgt, sondern sich ebenso auf die anteilige Zuordnung des Buchwerts zum entgeltlichen und unentgeltlichen Teil des Rechtsgeschäfts erstreckt.

Dafür BMF v. 7.6.2001, BStBl. I 2001, 367; FG Münster v. 28.3.2001, EFG 2001, 877, rkr.; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2000, 1129 (1132); KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 (726); VAN LISHAUT, DB 2000, 1784 (1786); VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 (1520); BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1185); BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 (558).

Beispiel 1: A, Gesellschafter der AB-OHG, überträgt aus seinem Betriebsvermögen ein Grundstück (Buchwert 100 T€, Verkehrswert 500 T€) gegen ein Entgelt von 100 T€ auf die AB-OHG. Nach der Trennungstheorie ist der Vorgang zu 1/5 (= Entgelt/Verkehrswert) entgeltlich und zu 4/5 unentgeltlich erfolgt. Dem Entgelt von

100 T€ ist der auf den entgeltlichen Teil entfallende Anteil des Buchwerts (1/5 von 100 T€ = 20 T€) gegenüberzustellen, was eine Gewinnrealisierung von 80 T€ (= 1/5 der stillen Reserven) bewirkt.

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

So BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229, zu 3. b): „Die ... Übertragung ist in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu zerlegen. Aus dem entgeltlichen Teil ergab sich kein Gewinn, weil der Kaufpreis dem Buchwert entsprach“; ebenso WENDT, FR 2002, 53 (62); WENDT, EStB 2002, 137 (138 f.); offen gelassen in BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420.

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

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

Dafür DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2000, 1713 (1715); KORN, FS Jakob 2001, 157 (170 f.); KORN, KÖSDI 2002, 13272 (13276 f.); GECK, ZEV 2001, 41 (43); GROH, DB 2003, 1403 (1403 f.); KIRCHHOF/FISCHER VI. § 6 Rn. 189; KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 449.

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

Stellungnahme: UE ist der „reinen“ Trennungstheorie zu folgen. Die Trennungstheorie mit einseitiger Zuordnung des Buchwerts verstrickt sich in den Widerspruch, zunächst eine Aufteilung des Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen, sodann jedoch den Buchwert des WG vollständig dem entgeltlichen Teil zuzuordnen (vgl. BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [558]; RÖHNER, StB 2003, 202 [204]). Eine Rechtfertigung für diese inkonsistente Anwendung des Trennungsgedankens ist nicht erkennbar. Zwar vermeidet die Einheitstheorie diesen Vorwurf, da sie ohnehin von einem einheitlichen Rechtsgeschäft ausgeht und insoweit folgerichtig den gesamten Buchwert dem geleisteten Entgelt gegenüberstellt, gleichwohl vermag sie aus zweierlei Gründen im Bereich der Übertragung von EinzelWG bei Mitunternehmenschaften nicht zu überzeugen: So folgt aus der Überlegung, es liege ein voll entgeltliches Rechtsgeschäft immer dann vor, wenn das Entgelt den Buchwert übersteigt, dass bei Vereinbarung eines über dem Buchwert jedoch unter dem Teilwert des WG befindlichen Entgelts, stille Reserven beliebig zwischen den Mitunternehmern verlagert werden könnten. In diesen Fällen wäre der Einheits-

theorie zufolge stets von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, welches als solches nicht von Abs. 5 erfasst würde (zur vergleichbaren Problematik bei Abs. 4 vgl. Anm. 1432); folglich würde auch eine zeitnahe Realisierung der stillen Reserven durch die Übertragungsempfänger nicht zum rückwirkenden Teilwertansatz nach Abs. 5 Satz 4 EStG führen können.

Beispiel 4: A und B sind Gesellschafter der AB-OHG. A veräußert aus seinem Sonderbetriebsvermögen ein Grundstück (Buchwert 100 T€, Verkehrswert 500 T€) gegen ein Entgelt von 101 T€ an B, der das Grundstück wie zuvor A der AB-OHG zur Nutzung überlässt. B veräußert das Grundstück zwei Jahre später für 500 T€ an einen Dritten.

Nach der Einheitstheorie erfolgt die Übertragung vollentgeltlich, da der Kaufpreis den Buchwert übersteigt. A erzielt danach durch die Veräußerung an B einen Veräußerungsgewinn von 1 T€, B aktiviert das Grundstück in seiner Sonderbilanz mit AK iHv. 101 T€. Im Zuge der anschließenden Veräußerung versteuert B die stillen Reserven iHv. 399 T€.

Bei Geltung der Trennungstheorie dagegen wird das Grundstück nur zu 101/500 entgeltlich übertragen; zu 399/500 liegt eine unentgeltliche Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 vor, die zunächst zur Buchwertfortführung zwingt. Aufgrund der Veräußerung durch B innerhalb der sog. Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 ist das Grundstück jedoch nun rückwirkend auch insoweit, als es unentgeltlich übertragen wurde, mit dem Teilwert anzusetzen. Die auf den unentgeltlich übertragenen Teil entfallenden stillen Reserven (= 399/500 der stillen Reserven) sind dabei nicht etwa von A, sondern nachträglich von A im Jahr der Übertragung zu versteuern (vgl. Anm. 1473).

Der gesetzliche Missbrauchsverdacht, dass im Falle einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist die vorherige Buchwertübertragung eine missbräuchliche interpersonelle Verlagerung stiller Reserven darstelle, würde, ob nun gerechtfertigt oder nicht, im Fall der Einheitstheorie ins Leere laufen. Eine Nichtanwendbarkeit des Abs. 5 in den vorbezeichneten Fällen vermag daher auf Grund des hierdurch bewirkten Verstoßes gegen das Subjektsteuerprinzip (vgl. hierzu REISS, BB 2000, 1965 [1968]; s. auch Anm. 1443a) nicht zu überzeugen. Zudem entspricht die aus der Einheitstheorie folgende Annahme, die Übertragung erfolge unentgeltlich, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt, nicht dem Lebenssachverhalt: Offenkundig ist die Übertragung eben gerade nicht in vollem Umfang unentgeltlich erfolgt, hat doch der Übertragungsempfänger zumindest teilweise eine Gegenleistung erbracht. Die „reine“ Trennungstheorie vermeidet die vorgenannten Nachteile: So erstreckt sie den Trennungsgedanken folgerichtig auch auf die Zuordnung des Buchwerts und wirkt einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven insoweit entgegen, als es durch die Übertragung unmittelbar zur Aufdeckung anteiliger stiller Reserven kommt und zudem eine Anwendbarkeit der Sätze 4 bis 6 des Abs. 5 bezüglich des unentgeltlichen Teils der Übertragung gewährleistet ist. Zudem verschafft nur die Trennungstheorie der Tatsache, dass in dem zu würdigenden Rechtsvorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine schenkweise Übertragung liegt, auch strechtlich zutreffend Geltung (ebenso RÖHNER, StB 2003, 202 [206]) und vermag damit eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Besteuerung zu bewirken (zutreffend FG Münster v. 28.3.2001, EFG 2001, 877, rkr.). Dem kann nicht entgegeng gehalten werden, die Trennungstheorie führe zur Besteuerung tatsächlich nicht erzielter fingierter Gewinne, da eine Gewinnrealisierung nur vorliege, wenn das Entgelt den (gesamten) Buchwert übersteigt (so aber KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13276 f.]); vielmehr basiert die Einheitstheorie auf der Fiktion eines einheitlichen Rechtsgeschäfts, welches, zumindest bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise, realiter nicht gegeben ist.

6. Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten

1453a a) Notwendigkeit der Abgrenzung

Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten in das bzw. aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft stellt nach BFH v. 15.7.1976 – I R 17/74 (BStBl. II 1976, 748) einen tauschähnlichen Vorgang dar, ist also im Grundsatz entgeltlich. Die Bewertung erfolgt jedoch nicht nach den allgemein für den Tausch geltenden Regeln unter Aufdeckung der stillen Reserven, sondern, wie im Fall der unentgeltlichen Übertragung, zum Buchwert nach Satz 3 Nr. 1 oder 2, der gem. Abs. 6 Satz 4 insoweit *lex specialis* gegenüber Abs. 6 darstellt. Wegen der unterschiedlichen Rechtsfolgen ist die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten daher insbes. von anderen Formen der entgeltlichen Übertragung abzugrenzen. Eine Abgrenzung gegenüber unentgeltlichen Übertragungen erscheint auf den ersten Blick ohne Bedeutung, weil in beiden Fällen eine Buchwertübertragung stattfindet (GROH, DB 2003, 1403 [1404]). Zu beachten ist jedoch, dass in den Fällen des rückwirkenden Ansatzes zum Teilwert nach Abs. 5 Satz 4 der sich hierbei ergebende Gewinn des Übertragenden, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, nur insoweit nach § 6b begünstigt sein kann, als die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (also entgeltlich) erfolgte, nicht dagegen bei unentgeltlicher Übertragung (JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6b Rn. 66; s. auch Anm. 1473).

1453b b) Begriff der Gesellschaftsrechte

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

Gesellschaftsrechte iSv. Satz 3 Nr. 1, 2: Der Begriff der Gesellschaftsrechte ist gesetzlich nicht geregelt. Eine inhaltliche Abgrenzung gestaltet sich als schwierig, weil eine Legaldefinition dieses Begriffs auch an anderer Stelle nicht existiert. Die Auffassung in der Literatur zu diesem Problemkreis ist uneinheitlich. Übereinstimmung herrscht wohl insoweit, als nicht die Änderung jedweder Gesellschaftsrechte iSd. Zivilrechts zu einer Anwendung von Satz 3 Nr. 1, 2 führt, sondern diese zumindest über Einsichts-, Kontroll- oder Widerspruchsrechte hinausgehen müssen. Wegen der bestehenden Rechtsunsicherheit wird teilweise eine Klarstellung im Wege einer Verwaltungsanweisung befürwortet (IDW, Wpg. 2002, 1087 [1091 f.]).

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

System fester Kapitalkonten: In der kautelarjuristischen Praxis wird der sog. Kapitalanteil des Gesellschafters über die im HGB vorgesehene Bedeutung (Maßstab zur Verteilung von Vorausdividenden, für Entnahmen und zur Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens) hinaus häufig auch zum Maßstab

für Stimmrechte und Gewinnbeteiligung und spiegelt sich im sogenannten Kapitalkonto I des Gesellschafters (festes Kapitalkonto) wider, während Ergebnisan- teile, Entnahmen und Einlagen auf variablen Kapitalkonten (sogenannten Kapi- talkonten II) gebucht werden. Hier bewirkt eine Erfassung auf dem Kapitalkonto I des Mitunternehmers grds. eine Veränderung der Gesellschafts- rechte. Strittig ist dagegen die Behandlung in den Fällen, in denen ein variables Kapitalkonto angesprochen wird.

► *Nach Auffassung der FinVerw.* reicht es für eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus, dass eine Erfassung auf einem Kapitalkonto des Gesellschafters erfolgt, das für seine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen maßgebend ist (so BMF bereits in Tz. 24 des MU-Erlasses v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 11; vgl. auch BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462, dort allerdings für den Fall der Einbringung aus dem Privatvermögen; für den hier interessie- renden Fall der Einbringung aus dem Betriebsvermögen kann dann aber nichts anderes gelten). Dies sei insbes. dann der Fall, wenn auf diesem Konto auch Verluste gebucht werden. Danach ließe sich eine Gewährung von Gesellschafts- rechten nur bei der Erfassung auf einem Darlehenskonto (dann läge aber ohnehin ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor) oder auf einem gesamthänderisch ge- bundenen Rücklagekonto, nicht aber bei Buchung auf dem Kapitalkonto II vermeiden (BMF v. 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190; ähnlich CREZELIUS, DB 2004, 397 [400 f.]; zur Abgrenzung des Kapitalkontos II s. auch BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36). Nach Auffassung der FinVerw. er- geben sich die folgenden Zuordnungsregeln (in Anlehnung an NEU/STAMM, DStR 2005, 141 [148]):

Angesprochenes Kapitalkonto		Art der Gegenleistung	Steuerliche Behandlung als
Bezeichnung	Gilt steuerlich als		
Kapitalkonto I	Eigenkapital	Gesellschaftsrechte	Tauschähnlicher Vorgang
Kapitalkonto II mit Verlustverbuchung	Eigenkapital	Gesellschaftsrechte	Tauschähnlicher Vorgang
Kapitalkonto II ohne Verlustverbu- chung	Fremdkapital	Forderungsrecht	Entgeltlicher Vorgang
Gesamthänderisch gebundenes Rückla- gekonto	Eigenkapital	Keine	Unentgeltlicher Vorgang

► *Auffassung im Schrifttum:* Im Schrifttum wird überwiegend die Auffassung ver- treten, dass eine Erfassung auf dem Kapitalkonto II des Gesellschafters zur Ge- währung oder Minderung von Gesellschaftsrechten nicht ausreiche, da dieses re- gelmäßig weder einen prozentualen Anteil am Gesamthandsvermögen noch zusätzliche Stimmrechte verschaffe.

v. LISHAUT, DB 2000, 1785 (1786); DÜLL/FUHRMANN/EBERHARD, DStR 2001, 1713 (1716); KEMPER/KONOLD, DStR 2000, 2119 (2121); HERRMANN/NEUFANG, BB 2000, 2599 (2602); MITSCH/GRÜTER, INF 2000, 651 (652); aA NEUMANN, EStB 2001, 60 (61); ROSER, FR 2002, 309 (312).

► *Stellungnahme:* Mit der FinVerw. ist davon auszugehen, dass ein variables Kapi- talkonto, auf welchem keine Verlustbuchungen erfolgen, keine Gesellschafts- rechte vermittelt, sondern vielmehr als Forderungskonto anzusehen ist. Steht

das variable Kapitalkonto hingegen für Verlustbuchungen zur Verfügung, so reicht es uE mangels einer hinreichend konkreten Benennung der relevanten Gesellschaftsrechte in Satz 3 Nr. 1, 2 bereits aus, wenn sich aufgrund der Übertragung des WG der betragsmäßige Anteil des Gesellschafters am Liquidationserlös verändert. Dies ist regelmäßig nur iHd. auf dem betreffenden Kapitalkonto tatsächlich gebuchten Betrags der Fall. Die Übertragung erfolgt infolgedessen (lediglich) unentgeltlich, soweit die Veränderung des Kapitalkontos hinter dem Teilwert des übertragenen WG zurückbleibt. Zwar erhöht sich auch bei der Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der betragsmäßige Anteil am Liquidationserlös, jedoch erscheint es wegen der gesamthänderischen Bindung des Rücklagenbetrags (CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153 [1157]) vertretbar, insoweit die Gewährung individualisierter Gesellschaftsrechte zu verneinen (kritisch REISS, DB 2005, 358 [359 ff.]).

Beispiel 1 (Übertragung eines WG aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II in Höhe des Teilwerts und Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz): X betreibt neben seiner Stellung als zu $\frac{2}{3}$ beteiligter Mitunternehmer der X-OHG ein gewerbliches Einzelunternehmen. X überträgt ein WG seines Einzelunternehmens (Buchwert 10 000 €, Teilwert 25 000 €) auf die X-OHG gegen Gutschrift iHv. 25 000 € auf dem Kapitalkonto II und Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz mit einem Minderwert für das WG iHv. 15 000 €.

Die Übertragung des WG erfolgt zu 100 vH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, denn der Anspruch des X auf Teilhabe am Liquidationserlös der X-OHG ist aufgrund der Übertragung des WG um 25 000 € gestiegen: X hat im Falle der Liquidation einen Anspruch auf Auskehrung seines Kapitalanteils, zu dem auch das Kapitalkonto II gehört. Die negative Ergänzungsbilanz vermindert seinen Liquidationsanspruch nicht, sondern bewirkt lediglich, dass X die im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden stillen Reserven des WG allein versteuern muss.

Beispiel 2 (Übertragung eines WG aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto II in Höhe des Buchwerts): Wie im vorhergehenden Beispiel, jedoch begnügt sich X mit einer Gutschrift auf dem Kapitalkonto II iHv. 10 000 €. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht aufgestellt.

Der Anspruch am Liquidationserlös der X-OHG steigt für X aufgrund der Übertragung des WG nicht um 25 000 €, sondern unmittelbar lediglich um 10 000 €. Die Übertragung des WG erfolgt daher lediglich zu 40 vH (= 10 000/25 000) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass X zusätzlich zum Anspruch auf Auskehrung des Kapitalkontos II (10 000 €) an den im Zuge der Liquidation aufgedeckten stillen Reserven im Verhältnis der Gewinnverteilung (hier: $\frac{2}{3}$ von 15 000 € = 10 000 €) beteiligt ist. Der ursprüngliche Verzicht auf die Gutschrift der stillen Reserven führt zu einer insoweit unentgeltlichen Übertragung des WG, an der X, ähnlich wie bei einer Gutschrift auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto, nur im Umfang seiner Beteiligungsquote partizipiert.

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

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Erfolgt die Gewinnermittlung für das Gesamthandsvermögen der PersGes. nach § 4 Abs. 3, liegt eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten vor, wenn sich aufgrund der Übertragung Gewinnbezugsrechte und/oder der Auseinandersetzungsanspruch des Gesellschafters verändern. Eine explizite Erfassung der Übertragung auf einem Kapi-

talkonto des Übertragenden im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs ist daher nicht zwingende Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 5 Satz 3.

c) Gesellschaftsrechte bei Anteilsbegründung

1454

Ist der Übertragende zunächst kein Gesellschafter und soll seine Gesellschafterstellung ausschließlich infolge der Übertragung des WG begründet werden, müssen die gewährten Gesellschaftsrechte ausreichen, um eine Mitunternehmerstellung zu begründen (RÖHNER, *SteuStud.* 2003, 478 [480]; s. im Einzelnen auch SCHLÖSSER in HARITZ/BENKERT, *UmwStG*, 2. Aufl. 2002, § 24 Tz. 48 ff. zu der insoweit identischen Problematik bei Einbringungen nach § 24 *UmwStG*), insbes. Mitunternehmerinitiative ermöglichen und Mitunternehmerisiko vermitteln (s. hierzu § 15 Anm. 305 ff.).

d) Sachwertabfindung in Betriebsvermögen

1454a

Die Frage nach der systematischen Einordnung der Sachwertabfindung in das Betriebsvermögen, bei welcher ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausscheidet und anstatt einer Barabfindung Sachwerte aus dem Gesamthandsvermögen der (ansonsten fortbestehenden) Mitunternehmerschaft erhält, die bei ihm fortan zu einem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen gehören, wird in der Literatur unterschiedlich beantwortet.

Regelmäßig keine Realteilung: Mit der hM ist zunächst davon auszugehen, dass Realteilungsgrundsätze auf die Sachwertabfindung in das Betriebsvermögen nicht anzuwenden sind, da es an einem Betriebsaufgabevorgang mangelt (s. § 16 Anm. 209; ebenso BMF v. 28.2.2006, *DStR* 2006, 426; s. aber zum Ausscheiden gegen Erhalt eines Teilbetriebs § 16 Anm. 441).

SCHMIDT/WACKER XXV. § 16 Rn. 536; KIRCHHOF/REISS VI. § 16 Rn. 340; BRANDENBERG, *Stbg.* 2004, 65 [73]; aA STRAHL, *KÖSDI* 2002, 13164 [13171].

Anwendbarkeit von Satz 3 Nr. 1, 2: Aus der Nichtanwendbarkeit der Realteilungsgrundsätze wird überwiegend ohne Weiteres auf die unmittelbare Anwendung von Satz 3 Nr. 1, 2 geschlossen mit der Begründung, es handele sich um eine gegenüber den Realteilungsgrundsätzen vorrangige Spezialregelung (so etwa CARLÉ/BAUSCHATZ, *KÖSDI* 2002, 13133 [13144], ähnlich BRANDENBERG, *Stbg.* 2004, 65 [73]). Wenngleich im Ergebnis richtig (s.u.), vermag die Begründung jedoch nicht zu überzeugen. So wird wohl zu Recht ausgeführt, die Realteilungsgrundsätze seien auf die Sachwertabfindung ohnehin nicht anwendbar, dann kann aber mangels Anwendungskonkurrenz Satz 3 Nr. 1, 2 nicht *lex specialis* gegenüber § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. sein. Zudem sind beim Ausscheiden gegen Sachwertabfindung zweifellos die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Anteilsveräußerung iSv. § 16 Abs. 1 Nr. 2 erfüllt (s. hierzu auch § 16 Anm. 213; so wohl auch SCHMIDT/WACKER XXV. § 16 Rn. 536). Im Zusammenspiel mit der Gewinnermittlungsvorschrift in § 16 Abs. 2 ergibt sich daher im Grundsatz eine volle Gewinnrealisierung. Zugleich liegt aber auch eine Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten iSv. Satz 3 Nr. 1, 2 vor. Hier, und nur hier, ergibt sich uE der Charakter von Satz 3 Nr. 1, 2 als Spezialnorm, allerdings weder gegenüber § 16 Abs. 3 Satz 2 noch gegenüber § 16 Abs. 1 Nr. 2, sondern gegenüber § 16 Abs. 2, denn Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 schafft keinen eigenständigen Besteuerungstatbestand, sondern ist lediglich als Spezialregelung in Bezug auf die Bewertung anzusehen. Dies ist insoweit von Bedeutung, als für die im Fall der Anwendbarkeit der Sperrfristregelung durch den rückwirkenden Teilwertansatz bewirkte Gewinnrealisation die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 zur Anwendung kommen können.

1454b **e) Übertragung ohne Änderung quotaler Beteiligungsrechte**

Eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten iSv. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 kann auch vorliegen, wenn die Übertragung auf einem Gesellschaftsrechte widerspiegelnden Kapitalkonto erfolgt, ohne dass sich eine Veränderung quotaler Gesellschaftsrechte ergibt. Dies ist zB denkbar bei Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen einer Einmann-GmbH & Co. KG und dem (Sonder-)Betriebsvermögen ihres (vor und nach der Übertragung zu 100 vH beteiligten) Gesellschafters oder in Fällen, in denen alle Mitunternehmer WG entsprechend ihrer bisherigen Beteiligungsquote unter Gutschrift auf dem Kapitalkonto I einbringen. Da sich auch in diesen Fällen zumindest der absolute Wert des Auseinandersetzungsanspruchs des einzelnen Mitunternehmers verändert, liegt eine Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten vor (ROSER, FR 2002, 309 [312]; im Ergebnis ebenso KRAFT/TRÜBENBACH, StB 2004, 337 [338]).

1455 **f) Disquotale Übertragungen**

Dem Wortlaut des Gesetzes zufolge erfordert Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 nicht, dass die Gesellschaftsrechte (ausschließlich) dem Einbringenden gewährt werden; vielmehr ist die Regelung auch bei Gutschrift auf den Kapitalkonten anderer Mitunternehmer anwendbar, soweit es sich dabei um eine Zuwendung des Einbringenden handelt (KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 454; SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 533).

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

1455a **g) Übertragung gegen Mischentgelt**

Wird die Übertragung zum Teil gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten und außerdem gegen sonstiges Entgelt vorgenommen, liegt, wenn die Summe der Entgeltsbestandteile dem Verkehrswert des übertragenen WG entspricht, ein vollentgeltlicher Vorgang vor; daher stellt sich die zuvor im Fall teilentgeltlicher Übertragungen zu beantwortende Frage nach der Anwendung der Einheits- oder Trennungstheorie nicht (zutreffend BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; aA KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 449). Gleichwohl ist trotz der vollumfänglichen Entgeltlichkeit eine Aufteilung des Rechtsgeschäfts vorzunehmen, da gem. Satz 3 der Teil des Buchwerts, der dem Verhältnis des Werts der gewährten bzw. geminderten Gesellschaftsrechte zum Teilwert des WG entspricht, fortzuführen ist, während der übrige Teil des Buchwerts gegen das sonstige Entgelt übertragen wird. Es kommt daher nur insoweit zur Auflösung stiller Reserven, als das sonstige Entgelt den anteiligen Buchwert des WG übersteigt (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836; DÖTSCH, HFR 2002, 513 f.). Diese Trennung der Entgeltsbestandteile entspricht gleichwohl nicht dem oben dargelegten Verständnis der sogenannten Trennungstheorie (s. Anm. 1453), bewirkt sie doch keine Aufteilung des einheitlichen Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil, sondern lediglich innerhalb des vollentgeltlichen Rechtsgeschäfts die Zuordnung der Besteuerungsparameter zu den jeweiligen Entgeltsbestandteilen. Ebenso wie im Fall teilentgeltlicher Übertragungen ist es nicht überzeugend, den Buchwert vollständig dem sonstigen Entgelt zuzuordnen (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; aA WENDT, EStB 2002, 136 [139]).

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

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

h) Teilentgeltliche Übertragung

1455b

Bleibt der Wert der gewährten bzw. geminderten Gesellschaftsrechte hinter dem Teilwert des übertragenen WG zurück und wird auch kein sonstiges Entgelt gewährt, ist der Vorgang gemäß der sog. Trennungstheorie in einen (soweit Gesellschaftsrechte gewährt werden) voll entgeltlichen und einen (ansonsten) voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten (s. Anm. 1453). Wegen der in beiden Fällen vorzunehmenden Buchwertfortführung hat diese Unterscheidung zunächst keine praktische Bedeutung. Sie wird aber relevant, wenn im Falle einer späteren Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist des Abs. 5 Satz 4 der Teilwert anzusetzen und lediglich der auf den entgeltlichen Teil der Übertragung entfallende Gewinn bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nach § 6b begünstigt ist (s. Anm. 1473).

II. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 1

1456

Mitunternehmerstellung: Von Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 sind nur Übertragungen in oder aus solchen Mitunternehmerschaften betroffen, an denen der Einzelunternehmer, aus bzw. in dessen Einzelunternehmen die Übertragung erfolgt, selbst als Mitunternehmer beteiligt ist. Die insoweit unklare Formulierung (aus Betriebsvermögen *des* Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen *einer* Mitunternehmerschaft) sollte, analog zur Formulierung in Satz 3 Nr. 2, ergänzt werden um die Worte „*an der er beteiligt ist*“.

Mittelbare Mitunternehmerstellung: s. ausf. § 15 Anm. 681 ff.

Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft bei doppelstöckiger Personengesellschaft umfasst auch deren Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft: Überträgt ein Mitunternehmer ein Wirtschaftsgut aus seinem Betriebsvermögen in das Vermögen einer PersGes. (Obergesellschaft) und zählt es anschließend zu deren Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft), liegt eine Übertragung iSv. Satz 3 Nr. 1 vor, denn aus Sicht des übertragenden Mitunternehmers ist auch das Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft gesamthänderisch gebunden und stellt insoweit Gesamthandsvermögen dar (aA § 15 Anm. 683).

Hineinwachsen einer Zbragesellschaft in eine Mitunternehmerschaft: s. Anm. 1447 „Überführung aufgrund Wegfalls der Bruchteilsbetrachtung“.

Schwesterpersonengesellschaften: zum Begriff s. § 15 Anm. 337; zur Anwendbarkeit von Abs. 5 Satz 1 s. Anm. 1447d.

► *Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen* der Schwester-PersGes. werden in der abschließenden Sachverhaltsaufzählung des Abs. 5 Satz 3 nicht erwähnt (WENDT, FR 2002, 53 [64]; STRAHL, FR 2004, 929 [932]). Ausweislich der Materialien zum UntStFG ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber eine Buch-

wertübertragung einzelner WG gem. Abs. 5 zwischen Schwester-PersGes. für nicht zulässig erachtet (BT-Drucks. 14/7343, 4), wohl um die Gründung sogenannter Objektgesellschaften, deren Anteile anschließend ggf. unter Inanspruchnahme der §§ 16, 34 und gewstfrei veräußert werden könnten, nicht zu begünstigen (BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]). Die FinVerw. ist im Grundsatz der ablehnenden Auffassung des Gesetzgebers gefolgt.

OFD Koblenz v. 23.12.2003, DStR 2004, 314: „... von § 6 Abs. 5 EStG ausgeschlossene unentgeltliche Übertragungsvorgänge zwischen Schwesterpersonengesellschaften ...“, sowie OFD Münster v. 2.4.2004, DStR 2004, 1041: „Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG lässt eine Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zum Buchwert nicht zu.“ Auch schließt die FinVerw. bzgl. der insoweit vergleichbaren Problematik die Übertragung einzelner WG im Rahmen einer Realteilung in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an welcher der Realteiler ebenfalls beteiligt ist, selbst dann aus, wenn es sich dabei um eine personenidentische Schwesergesellschaft handelt (BMF v. 28.2.2006, DStR 2006, 426).

► *Stellungnahme:* Zu beachten ist, dass die Buchwertübertragung zwischen den mitunternehmerischen Vermögen beteiligungsidentischer Mitunternehmerschaften keine Verlagerung stiller Reserven bewirkt, stehen doch die stillen Reserven vor und nach der Übertragung in derselben Höhe denselben Personen zu. Für die Rechtslage bis 1999 hat der BFH deshalb solche Buchwertübertragungen zugelassen (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229). Es ist kein Grund dafür ersichtlich, warum daran nicht auch unter Geltung des Abs. 5 festgehalten werden kann. Mit der hM ist dabei von einem Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 1 auszugehen (s. Anm. 1447d mwN). Für die Übertragung zwischen personen-, nicht jedoch beteiligungsidentischen Schwester-PersGes. kann letztlich nichts anderes gelten, werden doch Verschiebungen bei den Anteilen an den stillen Reserven der zum Betriebsvermögen gehörenden WG zwischen den Mitunternehmern vom Gesetz zugelassen. Auch erweist sich das Argument der Gründung sog. Objektgesellschaften als letztlich nicht durchgreifend, da bei den in Abs. 5 Satz 3 enumerierten Fällen diese Möglichkeit für den Einzelunternehmer in gleicher Weise besteht; insoweit erscheint eine Schlechterstellung der PersGes. nicht gerechtfertigt. Eine Gleichstellung im Schlechten will die FinVerw. nunmehr offenbar durch R 6.15 EStR 2005 bewirken, s. auch Anm. 1467b. Zu Ausweichgestaltungen unter Inanspruchnahme von § 6b s. Anm. 1445d; zur Zulässigkeit von Kettenübertragungen s. Anm. 1464.

1456a

III. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 2

Sonderbetriebsvermögen des mittelbaren Mitunternehmers ausreichend: Übertragungen zwischen dem Sonderbetriebsvermögen eines lediglich mittelbaren Mitunternehmers iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 und dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft, an welcher er unmittelbar beteiligt ist, unterliegen Satz 3 Nr. 2 (s. § 15 Anm. 682).

Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft: Satz 3 Nr. 2, 1. Fall erfasst die Einbringung in bzw. Ausbringung aus dem Gesamthandsvermögen derjenigen Mitunternehmerschaft, bei der das WG zuvor bzw. anschließend zum Sonderbetriebsvermögen gehört.

Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft: Die Übertragung zwischen dem Sonderbetriebsvermögen und dem Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft setzt eine Beteiligung des Mitunternehmers an der anderen Gesellschaft voraus. Ausreichend ist es bereits, wenn die

Mitunternehmerschaft bzw. die Mitunternehmerstellung des Übertragenden erst im Zuge der Übertragung begründet wird (WENDT, FR 2002, 53 [64]; WINKELJOHANN/STEGEMANN, DB 2003, 2033; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [743]). Das Vorliegen einer Beteiligung ist nicht nur erforderlich, wenn das WG gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen wird (dies setzt sachlogisch ohnehin das Bestehen bzw. Entstehen einer unmittelbaren Gesellschafterstellung voraus), sondern auch, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgt.

- ▶ *Schwesterpersonengesellschaften*: zum Begriff s. § 15 Anm. 337.
- ▶ *Übertragungsmöglichkeiten*: Nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 können WG in den folgenden Fällen in das BV von Schwester-PersGes. zum Buchwert übertragen werden:
 - Übertragung vom Sonderbetriebsvermögen bei der einen Mitunternehmerschaft in das Gesamthandsvermögen der Schwester-PersGes., soweit dies unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt,
 - Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen der einen Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen eines ihrer Mitunternehmer bei der Schwester-PersGes., soweit dies unentgeltlich oder gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

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

- ▶ *Unmittelbare Übertragung* zwischen den Gesamthandsvermögen bei Schwester-PersGes.: s. Anm. 1464.

Mittelbare Mitunternehmerstellung: Die Einbringung aus dem Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft, an welcher der Gesellschafter nur mittelbar beteiligt ist, in das Gesamthandsvermögen *derselben* Mitunternehmerschaft fällt nur dann unter Abs. 5 Satz 3 Nr. 2, wenn aufgrund der Einbringung selbst eine unmittelbare Mitunternehmerstellung des Einbringenden begründet wird. Reichen die gewährten Gesellschaftsrechte hierfür nicht aus oder erfolgt die Übertragung unentgeltlich, ist Satz 3 Nr. 2 nicht anwendbar. Zwar ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 dem unmittelbar Beteiligten gleichzustellen; dies gilt nach hM aber nur für den Bereich der Begründung von Sonderbetriebsvermögen (BFH v. 31.8.1999 – VIII B 74/99, BStBl. II 1999, 794; s. auch § 15 Anm. 681 ff. mwN). Daraus folgt zudem, dass eine nur mittelbare Mitunternehmerstellung bei der aufnehmenden PersGes. auch den Tatbestand „einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist“ nicht erfüllt; Satz 3 Nr. 2 ist daher nicht anwendbar, es sei denn, durch die Übertragung wird eine unmittelbare Mitunternehmerstellung begründet (s. auch § 15 Anm. 683 mwN; aA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [728], sowie BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [556]; zu weiteren Einzelfällen bei mittelbarer Mitunternehmerstellung s. § 15 Anm. 681 ff.).

IV. Spezielle Tatbestandsvoraussetzungen von Satz 3 Nr. 3

1. Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

1456b

Grundsatz: Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass sowohl der abgebende als auch der aufnehmende Gesellschafter Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

sind. Dabei reicht die Stellung eines mittelbaren Mitunternehmers iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sowohl für den Übertragenden als auch für den empfangenden Mitunternehmer aus (s. zu weiteren Einzelfällen § 15 Anm. 681 ff.).

Entstehung oder Beendigung der Mitunternehmerstellung: Der Anwendung des Satzes 3 Nr. 3 steht es nicht entgegen, wenn im Zusammenhang mit der Übertragung die Mitunternehmerstellung des aufnehmenden Mitunternehmers begründet (BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194) und/oder die Mitunternehmerstellung des abgebenden Mitunternehmers beendet wird. In letzterem Fall führt die Buchwertübertragung allerdings ggf. dazu, dass der Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nicht nach §§ 16, 34 begünstigt ist (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635).

1457 2. Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft

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

Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen des Übernehmenden: Satz 3 Nr. 3 setzt voraus, dass das WG nach der Übertragung dem Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist. In den Fällen des Sonderbetriebsvermögens I ergibt sich dies regelmäßig aus der betrieblichen Nutzung des WG; bleibt diese nach der Übertragung unverändert, steht der Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen des Übernehmenden nichts im Wege. Bei WG des Sonderbetriebsvermögens II sind dagegen Fälle denkbar, in denen das WG nach seiner Übertragung nicht zum Sonderbetriebsvermögen des übernehmenden Mitunternehmers gezählt werden kann. So dürfte eine zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II eines Mitunternehmers gehörende Darlehensschuld (s. zur Übertragung von negativen WG Anm. 1451a) nach Übertragung auf einen anderen Mitunternehmer uE regelmäßig keine Betriebsschuld mehr sein.

1457a 3. Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen (Teil-)Anteilsübertragung nach Abs. 3

Übertragung des gesamten Anteils: Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 ist nur insoweit anwendbar, als im Zuge der Anteilsübertragung WG des Sonderbetriebsvermögens auf einen anderen Mitunternehmer als den Empfänger des Anteils am Gesamthandsvermögen übertragen werden. Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei den betreffenden WG des Sonderbetriebsvermögens um funktional wesentliche oder unwesentliche Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft handelt (s. hierzu ausf. Anm. 1362).

Übertragung eines Teilanteils: Werden bei der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils WG des Sonderbetriebsvermögens mit übertragen, ist Abs. 5 Satz 3 nur insoweit anzuwenden, als funktional wesentliche WG des Sonderbetriebsvermögens überquotal übertragen werden. Im Einzelnen gilt folgendes:

► *Quotale Übertragung:* Wird im Zuge der Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen in demselben Verhältnis wie der Anteil am Gesamthandsvermögen übertragen, liegt kein Fall von Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 vor. Vielmehr ist die Übertragung des

Sonderbetriebsvermögens als unselbständiger Teil der Teilanteilsübertragung zu verstehen, deren Behandlung sich einheitlich nach Abs. 3 richtet (s. ausf. Anm. 1366).

► *Überquotale Übertragung:* Wird Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist der Vorgang in eine Übertragung nach Abs. 3 Satz 1 für den quotale entsprechenden Teil des Sonderbetriebsvermögens und eine Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 für den überquotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens aufzuteilen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 16; glA SCHMIDT/WACKER XXV. § 16 Rn. 435 mwN). Dies gilt nach Auffassung der FinVerw. jedoch nur bzgl. der funktional wesentlichen WG des Sonderbetriebsvermögens, während die Übertragung funktional unwesentlicher WG des Sonderbetriebsvermögens auch hinsichtlich des überquotalen Teils in den Anwendungsbereich von Abs. 3 fällt (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 19; KORN, KÖSDI 2005, 14633 [14641]).

► *Unterquotale Übertragung:* Wird funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen nicht oder in geringerem Umfang übertragen, als es dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist eine Buchwertübertragung nur zulässig, wenn der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmerteilanteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt (Abs. 3 Satz 2). Soweit dies der Fall ist, erfolgt die Bewertung sowohl des übertragenen Teilanteils am Gesamthandsvermögen als auch des übertragenen Teils des Sonderbetriebsvermögens nach Abs. 3 Satz 1. Dagegen ist im Fall einer schädlichen Veräußerung oder Entnahme die Anwendung von Abs. 3 Satz 1 auf die gesamte Teilanteilsübertragung rückwirkend ausgeschlossen; infolgedessen sind hinsichtlich des Anteils am Gesamthandsvermögen rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungssichttag die Teilwerte anzusetzen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 16). Für das übertragene Sonderbetriebsvermögen ist nunmehr rückwirkend Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 anzuwenden.

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

1. Grundlagen

1457b

Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 3 ist die entsprechende Anwendung des Satzes 1. Aus dieser Formulierung ergibt sich, dass nicht nur bei der Überführung der Wert anzusetzen sein soll, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sondern zugleich auch die einschränkende Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 1 Anwendung findet, wonach dieser Wert nur dann anzusetzen ist, wenn die Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gesichert ist.

2. Ansatz des Buchwerts

a) Begriff des Buchwerts

1458

Buchwert ist der Wert, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Entscheidend ist dabei der jeweilige Wert im Übertragungszeitpunkt; dies bedeutet, dass beispielsweise bei abnutzbaren WG die AfA bis zu diesem Zeitpunkt im abgebenden BV vorzunehmen ist. Ist das betreffende WG bereits vollständig abgeschrieben, so ist die Übertragung mit dem Buchwert in Höhe von Null bzw. mit dem Erinnerungswert zu bewerten. War das WG im abgebenden BV nicht aktiviert (zB selbsterstelltes immaterielles WG des Anlagevermö-

gens), so erfolgt im aufnehmenden BV ebenfalls kein Bilanzausweis (s. auch Anm. 1450). Im Fall der Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen setzt sich der Buchwert aus dem Ansatz in der Gesellschaftsbilanz sowie den Mehr- bzw. Minderwerten aus etwaigen Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer zusammen (RÖDDER, StbJb. 1994/95, 315, Fn. 60; GROH, WpG, 1991, 620 [622] am Beispiel der Realteilung). Die vormalige personelle Zuordnung der stillen Reserven in den Ergänzungsbilanzen wird mithin aufgehoben, und es werden, soweit keine (neuen) Zuordnungsmaßnahmen erfolgen, die stillen Reserven auf den Übertragungsempfänger verlagert.

1458a b) **Zwingender Buchwertansatz**

Der Buchwertansatz ist zwingend. Das im MU-Erlass (BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 Tz. 26, 57 ff.) vorgesehene Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven besteht selbst dann nicht, wenn durch die Übertragung von einem nicht-gewerblichen Betriebsvermögen in einen Gewerbebetrieb und umgekehrt eine gewstl. Verstrickung bzw. Entstrickung eintritt (s. auch Anm. 1450). Da allerdings durch Sachverhaltsgestaltung die vollständige bzw. teilweise Aufdeckung der stillen Reserven erreicht werden kann, indem die Übertragung entgeltlich bzw. teilentgeltlich erfolgt und der Kaufpreis anschließend in das Gesellschaftsvermögen eingelegt bzw. aus diesem entnommen wird (LEY, KÖSDI 2004, 14024 [14030]), sollte der Gesetzgeber an dieser Stelle ein Wahlrecht gewähren (REISS, BB 2000, 1965 f.).

1458b c) **Reichweite des Buchwertansatzes**

Buchwert, soweit WG nach Nr. 1–3 übertragen: Der Buchwert ist nur anzusetzen, „soweit“ das WG nach Satz 3 Nr. 1–3 übertragen worden ist. Bei Vorliegen einer teilentgeltlichen Übertragung (Anm. 1453) bzw. einer Übertragung gegen Mischentgelt (Anm. 1455a) ist deshalb nicht insgesamt der Buchwert, sondern ein höherer Wert anzusetzen. Es gehen dann nur anteilig stille Reserven über; die übrigen stillen Reserven werden durch den Übertragenden aufgedeckt.

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

Geltung auch für die Gewerbesteuer: s. Anm. 1445d „Verhältnis zu § 7 GewStG“ sowie Anm. 1448.

Unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden beim Übertragenden und beim Übertragungsempfänger, zB nach § 4 Abs. 3 einerseits und § 4 Abs. 1, § 5 andererseits, stehen einer Buchwertübertragung nicht entgegen. Dabei ist allerdings zu beachten, dass sich aufgrund der ggf. unterschiedlichen Behandlung der AHK der nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergebende Wert auf Ebene des abgebenden BV von demjenigen auf Ebene des aufnehmenden BV unterscheiden kann. In diesen Fällen sind entsprechend R 4.6 EStR 2005 Gewinnhinzurechnungen bzw. -kürzungen vorzunehmen (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.7).

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

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

Beispiel 2: Wie Beispiel 1, jedoch erfolgt die Übertragung des Vorratsvermögens aus dem Gesellschaftsvermögen der X-OHG in das Einzelunternehmen des X gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte. In der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 des X ist der Buchwert des übertragenen WG als Betriebsausgabe im Jahr der Übertragung zu erfassen (zutreffend KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.7).

d) Übertragungskosten

1459

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

Kosten trägt der Übertragende: Bei Übertragung in ein Gesamthandsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten liegen uE (Sonder-)Betriebsausgaben im abgebenden BV bzw. Sonder-BV vor. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung sind die Kosten als Sonderbetriebsausgaben des Übertragenden bei der aufnehmenden Mitunternehmerschaft zu qualifizieren, allerdings nur insoweit, als das WG dem Übertragenden weiterhin ideell zugerechnet wird. Insoweit, als das WG durch die Übertragung ideell auf andere Mitgesellschafter übertragen wird, liegen Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 vor (vgl. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2621]). Bei Übertragung aus einem Gesamthandsvermögen in das (Sonder-)BV eines Gesellschafters liegen, soweit die Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt, Betriebsausgaben bei der übertragenden Mitunternehmerschaft vor. Bei privat veranlasster, unentgeltlicher Übertragung sind die Aufwendungen als Entnahmen aller Gesellschafter zu werten; beim Übertragungsempfänger liegen insoweit anteilig (Sonder-)Betriebsausgaben im aufnehmenden (Sonder-)BV vor. Im Fall einer betrieblichen Veranlassung der Unentgeltlichkeit sind die Übertragungskosten als sofort abziehbare Betriebsausgaben der übertragenden Mitunternehmerschaft zu qualifizieren. Erfolgt die Übertragung zwischen zwei Sonder-BV bei derselben Mitunternehmerschaft, sind in der Übernahme der Kosten durch den Übertragenden Sonderbetriebsausgaben zu erblicken, wenn die Übertragung betrieblich veranlasst ist; andernfalls liegen Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 vor.

Kosten trägt der Übertragungsempfänger: Erfolgt die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten, liegt aufgrund der Qualifikation als tauschähnliches und damit im Grundsatz entgeltliches Rechtsgeschäft auf Seiten des Übertragungsempfängers ein Anschaffungsvorgang vor (so für die Jahre 1999 und 2000 auch FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2621 ff.]; zweifelnd KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.50). Die Übertragungskosten sind uE daher in diesem Fall zusätzlich zum Buchwert als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Bei unentgeltlichen Übertragungen sind dagegen die vom Übertragungsempfänger aufgewendeten Kosten mangels Anschaffungsgeschäfts sofort als (Sonder-) Betriebsausgaben abziehbar. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Kostentragung betrieblich veranlasst ist, wovon bei WG des BV auszugehen ist, wenn sich die Übernahme der Kosten durch den Übertragungsempfänger zwingend aus dem zugrundeliegenden Rechtsgeschäft ergibt (vgl. FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2622]; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.50). Bei ausschließlich privater Veranlassung dagegen, wie sie etwa bei unentgeltlicher Übertragung zwischen verschiedenen Sonder-BV bei derselben Mitunternehmerschaft im Rahmen einer vorweggenommenen Erfolge vorliegt, sind die Übertragungskosten nach Auffassung der FinVerw. als Aufwendungen iSv. § 12 Nr. 1 zu werten (BMF v. 9.7.1993, DB 1993, 1492, unter Verweis auf BMF v. 13.1.1993, BStBl. II 1993, 80, Tz. 13; zustimmend FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2622 f.]

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

1459a a) Bilanzielle Darstellung

Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: Überträgt ein MU ein WG aus seinem BV bzw. Sonder-BV in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so kann der Buchwertansatz (auch) unter Verwendung von Ergänzungsbilanzen dargestellt werden. Zum Begriff der Ergänzungsbilanz s. § 15 Anm. 465.

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

Beispiel 1: X und Y sind mit je 50 vH am Gewinn, Verlust und Vermögen der XY-OHG beteiligt. Y hat bereits seine vereinbarte Einlage iHv. 10000 € in bar geleistet. X überträgt hierzu aus seinem nebenher bestehenden Einzelunternehmen ein WG (Buchwert 1000 €, Verkehrswert 10000 €) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die XY-OHG.

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

Buchwertansatz in Gesellschaftsbilanz und Kapitalkontenanpassung: Alternativ könnte, wie in den Fällen des § 24 UmwStG auch, der Buchwertansatz durch den Ausweis des Buchwerts in der Gesellschaftsbilanz bei gleichzeitiger betragsmäßiger Anpassung der Kapitalkonten der Gesellschafter an das beabsichtigte Beteiligungsverhältnis dargestellt werden (vgl. LEY, Stb]b. 2003/04, 135 [160]; NIEHUS, StuW 2002, 116 [117 Fn. 9]). Bei dieser Darstellung werden die

dem Gesellschafter gewährten Gesellschaftsrechte quotall zutreffend ausgewiesen. Zur Einhaltung des Subjektsteuerprinzips kann der Ausweis des Buchwerts in der Gesellschaftsbilanz durch die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz für den Einbringenden und positiver Ergänzungsbilanzen für die übrigen Gesellschafter ergänzt werden (PAUS, FR 2003, 59 [62]; LEY, StbJb. 2003/04, 135 [157 f.]; gegen eine Kapitalkontenanpassung ohne Aufstellung von Ergänzungsbilanzen LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12994]).

Beispiel 2: Sachverhalt wie Beispiel 1.

In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 1000 € aktiviert und die Kapitalkonten von X und Y werden an das beabsichtigte Beteiligungsverhältnis angepasst, mithin mit jeweils 500 € ausgewiesen. Optional wird in einer positiven Ergänzungsbilanz für Y ein Mehrwert für das betreffende WG und ein entsprechendes Mehrkapital von 4500 € sowie spiegelbildlich hierzu in einer negativen Ergänzungsbilanz für X ein Minderkapital und ein entsprechender Minderwert ausgewiesen.

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

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

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

Buchwertansatz in der Gesellschaftsbilanz ohne Kapitalkontenanpassung genügt uE zur bilanziell zutreffenden Darstellung eines vollumfänglich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgenden Rechtsgeschäfts nicht: Zwar kann unabhängig vom Ausweis der Kapitalkonten eine entsprechende Veränderung der Vermögens- und Gewinnbeteiligung vereinbart werden, gleichwohl ist sowohl wegen der strechtlichen Bedeutung des Kapitalkontos (zB bei § 15a EStG sowie bei der Ermittlung des Gewinns bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils) als auch aus praktischen Erwägungen (zB Verzinsung der Kapitalkonten, Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag) bilanziell ein quotall zutreffender Ausweis der Kapitalkonten vorzuziehen. Sollten dem Einbringenden *tatsächlich* lediglich im Ausmaß des Buchwerts des eingebrachten WG Gesellschaftsrechte gewährt werden, so ist die Übertragung, gleichwohl mit grundsätzlich identischen Rechtsfolgen, zum Teil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zum Teil unentgeltlich bewirkt worden (ebenso KORN in CARLÉ/KORN/STAHL/STRAHL/FUHRMANN, Steueränderungen 2002, 49 Rn. 33). Dabei bestimmt sich der Umfang der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach dem Verhältnis der Erhöhung des Kapitalkontos zum Teilwert des übertragenen WG. Zu den materiellen Auswirkungen, insbes. der ggf. bestehenden Möglichkeit der rückwirkenden Anwendung von § 6b im Fall der Anwendung von Satz 4 s. Anm. 1473.

Beispiel 4: Sachverhalt wie Beispiel 1.

In der Gesellschaftsbilanz wird das WG mit 1000 € aktiviert und das Kapitalkonto I des X um 1000 € erhöht. Da die dem X gewährten Gesellschaftsrechte weder absolut noch quotall dem Teilwert des eingebrachten WG entspricht, sondern lediglich im Aus-

maß des Buchwerts Gesellschaftsrechte gewährt worden sind, ist die Übertragung nur anteilig (hier: zu 1/10) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und anteilig (hier: zu 9/10) unentgeltlich erfolgt.

1459b **b) Änderung der Beteiligungsquote**

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

Beispiel: A und B sind zu gleichen Teilen Gesellschafter der AB-OHG. A überträgt aus seinem Einzelbetriebsvermögen ein WG II (Buchwert 100 T€, Verkehrswert 400 T€) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die AB-OHG. Die jeweiligen Verkehrswerte entsprechen den Teilwerten. Vor der Einbringung gestaltet sich die Bilanz der AB-OHG wie folgt:

Aktiva	AB-OHG vor Einbringung in T€			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG I	200	400	Kapital A	100	200
			Kapital B	100	200
	200	400		200	400

Nach der Einbringung ergibt sich zwischen A und B ein Beteiligungsverhältnis von 3:1.

Anteil des A = TW anteiliges WG I 200 T€ + TW WG II 400 T€ = 600 T€

Anteil des B = TW anteiliges WG I 200 T€ = 200 T€

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

Aktiva	AB-OHG nach Einbringung in T€			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG I	200	400	Kapital A	225	600
WG II	100	400	Kapital B	75	200
	300	800		300	800

c) Überspringen stiller Reserven auch der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens

1460

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

Aufstellung von Ergänzungsbilanzen ermöglicht es, nicht nur die Verlagerung der stillen Reserven des eingebrachten WG, sondern auch derjenigen in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens zu vermeiden (s. hierzu auch die Beispiele bei NEU/STAMM, *DStR* 2005, 141; LEY, *DStR* 2001, 1997; NIEHUS/WILKE, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, 2005, 194 ff.).

Fortsetzung des Beispiels aus Anm. 1459b: Durch die Veränderung des Beteiligungsverhältnisses sind stille Reserven wie folgt verlagert worden:

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

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

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

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

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I				
in GH-Bilanz	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{3}{4} = 150$	$\frac{1}{2} = 100$	$\frac{1}{4} = 50$
in Erg-Bilanz		-50		+50
WG II				
im Einzel-BV	300	—	—	—
in GH-Bilanz	—	$\frac{3}{4} = 225$	—	$\frac{1}{4} = 75$
in Erg-Bilanz		75	—	-75
insgesamt	400	400	100	100

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

Aktiva	AB-OHG nach Einbringung in T€			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG I	200	400	Kapital A	450	600
WG II	400	400	Kapital B	150	200
	600	800		600	800

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

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

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I				
in GH-Bilanz	1/2 = 100	3/4 = 150	1/2 = 100	1/4 = 50
in Erg-Bilanz		-50		+50
WG II				
im Einzel-BV	300	—	—	—
in GH-Bilanz	—	—	—	—
in Erg-Bilanz		300	—	—
insgesamt	400	400	100	100

Auffassung im Schrifttum: Die Zulässigkeit der vorstehenden sowohl steuer- als auch wirtschaftsgutbezogenen Zuordnung der in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven ist umstritten: LEY (DStR 2001, 1997 [2008]) und MAYER (DStR 2003, 1553) weisen darauf hin, dass, wenn der das EinzelWG übertragende Gesellschafter neu der Gesellschaft beitrete, für die Altgesellschafter § 24 UmwStG anwendbar sei, da diese ihre Mitunternehmeranteile an der bisherigen Gesellschaft in die personell erweiterte Gesellschaft einbrächten (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 24.01 Buchst. c). Nach hM gilt dies auch dann, wenn ein bisheriger Gesellschafter etwa durch Einbringung eines EinzelWG gem. Abs. 5 Satz 3 seine Beteiligung erhöht, dieeteiligungsrelationen zwischen den Gesellschaftern sich mithin verändern

SCHMIDT/WACKER XXV. § 16 Rn. 567; KEMPERMANN, FR 1999, 704; GROH, DB 2003, 1403; FG Hamb. v. 13.5.2004, EFG 2004, 1563, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 52/04; offen gelassen in BFH v. 18.3.1999 – IV R 26/98, BStBl. II 1998, 604; aA § 16 Anm. 249; KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 330, § 16 Rn. 29.

Folgt man dieser Auffassung, so ist bei Einbringung eines EinzelWG unabhängig davon, ob der Einbringende neu der Gesellschaft beitrifft oder aber lediglich eine bereits bestehende Beteiligung aufstockt, für die Altgesellschafter stets ein Anwendungsfall des § 24 UmwStG gegeben. Wählt die aufnehmende PersGes. nun gem. § 24 Abs. 2 UmwStG den Buchwertansatz, so ist die Zuordnung der stillen Reserven bzgl. der WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens durch die vorstehende Ergänzungsbilanzierung geboten (MAYER, DStR 2003, 1553; LEY, DStR 2001, 1997 [2008]).

Erblickt man hingegen (zumindest) im Fall der Kapitalerhöhung durch den Einbringenden für die Altgesellschafter keinen Anwendungsfall des § 24 UmwStG (s. § 16 Anm. 249), so ist fraglich, ob Satz 4, welcher die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen bzgl. des eingebrachten WG zulässt, zugleich auch als gesetzliche Grundlage für eine Zuordnung der stillen Reserven aus den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens genügt. LEY (DStR 2001, 1997 [2007 f.]) bezieht die auf Grundlage des Satzes 4 mögliche Ergänzungsbilanz eben nur auf das eingebrachte EinzelWG, so dass eine Ausdehnung der Ergänzungsbilanz auf die bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens ausscheidet. Gleichwohl sei, zumindest dann, wenn betragsmäßig aus dem eingebrachten EinzelWG mehr stille Reserven als aus den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens übergesprungen sind, ein saldierter Ausweis der wechselseitig übergesprungenen stillen Reserven

zulässig (so wohl auch WELKE/HUCHT, StuB 2002, 422 [424]). VON CAMPENHAUSEN (DB 2004, 1282) erblickt zwar in Satz 4 eine gesetzliche Grundlage für eine steuersubjektbezogene Zuordnung auch der bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven der WG des Gesellschaftsvermögens (glA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [727]), votiert jedoch aus Vereinfachungsgründen für eine Saldierung von Ergänzungsbilanzmehr- und -minderwerten, da eine nicht nur summarische, sondern auch auf das einzelne WG bezogene personelle Zurechnung von stillen Reserven wegen der notwendigen Ermittlung aller stiller Reserven einschließlich des Firmenwerts in praxi nicht zu gewährleisten sei.

Beispiel: Saldierter Ausweis der stillen Reserven: Bei Aufstellung der Gesellschaftsbilanz nach Einbringung zu Buchwerten (s. vorheriges Beispiel) werden aus der Gesellschaftsbilanz heraus A per Saldo 25 T€ stille Reserven weniger zugerechnet als vor der Einbringung (WG I +50 T€; WG II –75 T€); für B verhält es sich umgekehrt. In den Ergänzungsbilanzen wird jeweils die Bilanzposition mit den meisten übergegangenenen stillen Reserven korrigiert:

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

Stille Reserven	Anteil Gesellschafter A		Anteil Gesellschafter B	
	vorher	nachher	vorher	nachher
WG I				
in GH-Bilanz	1/2 = 100	3/4 = 150	1/2 = 100	1/4 = 50
WG II				
im Einzel-BV	300	—	—	—
in GH-Bilanz	—	3/4 = 225	—	1/4 = 75
in Erg-Bilanz	—	25	—	–25
insgesamt	400	400	100	100

Es zeigt sich, dass auch bei dieser Darstellung sowohl den Gesellschaftern (A = 400 T€; B = 100 T€) als auch dem jeweiligen WG (WG I = 200 T€, WG II 300 T€) der richtige Betrag an stillen Reserven zugerechnet wird. Allerdings ist zu beachten, dass innerhalb der auf jeden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven nunmehr eine veränderte wirtschaftsgutbezogene Zuordnung erfolgt: Während vor der Einbringung auf A stille Reserven iHv. 100 T€ aus WG I und 300 T€ aus WG II entfielen, sind es nach der Einbringung 150 T€ aus WG I und nur noch 250 T€ aus WG II. Für B hat entsprechend eine Verlagerung stiller Reserven im Umfang von 50 T€ von WG I zu WG II stattgefunden. Es ist offenkundig, dass diese wirtschaftsgutbezogene Verlagerung stiller Reserven auf der Gesellschafterebene für den jeweiligen Gesellschafter eine Veränderung des Realisationszeitpunkts der stillen Reserven bewirkt (dies tolerierend VON CAMPENHAUSEN, DB 2004, 1282 [1284]; wohl auch RÖDDER, StbJb. 1999/2000, 93 [102 Fn. 15]).

Stellungnahme: Die Frage, ob durch Bildung von Ergänzungsbilanzen die in den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven

personell zutreffend zugeordnet werden dürfen bzw. müssen, lässt sich de lege lata nicht abschließend beantworten. Zwar hat der Gesetzgeber für die in dem eingebrachten EinzelWG enthaltenen stillen Reserven in Satz 4 diesbzgl. eine Regelung getroffen; für die WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens ist jedoch ein durch den Gesetzestext des Abs. 5 nicht geregelter Bereich zu konstatieren. Dies lässt folgende Vermutungen zu:

- Der Gesetzgeber hat den Umstand, dass auch bzgl. der WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven eintreten kann, schlichtweg nicht bedacht; sodann bestünde eine planwidrige Gesetzeslücke.
- Der Gesetzgeber ist davon ausgegangen, dass bzgl. der bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens für die Altgesellschafter stets ein Anwendungsfall des § 24 UmwStG gegeben ist, so dass eine (zusätzliche) Regelung in Abs. 5 obsolet ist.
- Der Gesetzgeber will die Verlagerung der stillen Reserven in den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens „sehenden Auges“ tolerieren.

► *Vorliegen einer planwidrigen Gesetzeslücke:* Unterstellt man mit der ersten Vermutung das Vorliegen einer planwidrigen Gesetzeslücke, so wäre diese uE im vorliegenden Fall im Wege der Rechtsanalogie, dh durch Bezugnahme auf das einer Mehrheit von Rechtssätzen zugrunde liegende Prinzip, hier: das Subjektsteuerprinzip, nicht aber durch Bezugnahme auf einen einzelnen Rechtssatz (hier: Satz 4) auszufüllen (zur Lückenausfüllung TIPKE, StROrd. Bd. III, 1993, 1303). Dabei steht das aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgende Subjektsteuerprinzip, wonach jeder Stpfl. sein eigenes Einkommen, mithin auch seine eigenen stillen Reserven, zu versteuern hat, einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven grds. entgegen

HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 17 Rn. 220; RÖDDER, StbJb. 1994/95, 295 [316]; BIERGANS (FS Schmidt, 1993, 75 [87]) unterscheidet zwischen dem (generellen) Subjektprinzip und dem „Prinzip der Personenidentität stiller Reserven“ im Besonderen. Zur Anwendung des Subjektsteuerprinzips bei Abs. 5 insb. VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 [1524]; REISS, StuW 2000, 399 [406 ff.]; BRANDENBERG, FR 2000, 1182 [1188]; MITSCH/GRÜTER, INF 2000, 620 [621]; einschränkend WENDT, FR 2002, 53 [54]; lückenlose Einhaltung eines bestimmten Prinzips kann wegen Satz 4 nicht mehr vorausgesetzt werden; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [720, Fn. 33 u. 36]; Durchbrechung des Prinzips bei zwingenden Gründen zulässig.

Sodann aber kann aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber bzgl. des eingebrachten EinzelWG ein Überspringen stiller Reserven unter der Restriktion der Sperrfristregelung toleriert, eine generelle Zulässigkeit der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven bei Mitunternehmenschaften nicht hergeleitet werden; vielmehr ist Satz 4 als systemwidrige Ausnahme zum Subjektsteuerprinzip zu werten, so dass sich ein Analogieschluss verbietet. Mit Rückgriff auf das Subjektsteuerprinzip ist daher festzuhalten, dass die in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven personell zutreffend zugeordnet werden müssen. Auch das auf den ersten Blick zutreffend erscheinende Argument, eine derartige Zuordnung sei nicht praktikabel, da sie die Ermittlung aller stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts voraussetze (so aber VON CAMPENHAUSEN, DB 2004, 1282 [1284]), erweist sich als nicht durchgreifend, da für die zutreffende Ermittlung des neuen Beteiligungsverhältnisses ohnehin eine Bewertung des Betriebsvermögens zu Teilwerten, was auch die Ermittlung des Firmenwerts einschließt, erforderlich ist (NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2005, 198). Über den dabei naturgemäß zwischen den

Gesellschaftern bestehenden Interessengegensatz ist eine hinreichende Objektivierung der Wertermittlung gewährleistet. Auch die Überlegung, aus Vereinfachungsgründen genüge ein saldierter Ausweis der in dem eingebrachten EinzelWG und den bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven (VON CAMPENHAUSEN, DB 2004, 1282 [1284]), vermag in Anbetracht der damit regelmäßig einhergehenden gesellschafterbezogenen Veränderung des Realisationszeitpunkts der stillen Reserven nicht zu überzeugen; zudem setzt eine Saldierung sachlogisch die vorherige Ermittlung der Einzelwerte voraus (NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2005, 198).

► *Anwendungsfall von § 24 UmwStG für die Altgesellschafter:* Sieht man, der zweiten Vermutung folgend, quasi als Reflex auf die Einbringung eines EinzelWG für die Altgesellschafter bzgl. ihrer bisherigen Mitunternehmeranteile einen Anwendungsfall von § 24 UmwStG ausgelöst, so ist im Fall des Buchwertansatzes die Zuordnung der betreffenden stillen Reserven durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen geboten.

► *Tolerierung der Verlagerung stiller Reserven:* Die dritte Vermutung schließlich begreift das (unzureichende) Bemühen des Gesetzgebers in Satz 4 als Signal, dass in den nicht von Satz 4 (bzw. Satz 5) erfassten Fällen eine Verlagerung stiller Reserven gebilligt werde, der Gesetzgeber mithin im Bereich der Mitunternehmerschaften die Geltung des Subjektsteuerprinzips weithin außer Kraft setzt. Dabei irritiert allerdings, dass der Gesetzgeber einerseits mit Satz 4 versucht, Gestaltungsüberlegungen zur steueroptimierten Verlagerung der in den übertragenen EinzelWG enthaltenen stillen Reserven entgegenzuwirken (BT-Drucks. 14/6882, 32f.), bzgl. der bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens derartiges jedoch uneingeschränkt in Kauf nehmen soll.

Beispiel: A ist zu 99 vH, sein Sohn S zu 1 vH am Gewinn und Vermögen der AB-OHG beteiligt. Das im Gesellschaftsvermögen befindliche WG I enthält stille Reserven iHv. 500 T€. Gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten überträgt S aus seinem nebenher bestehenden Einzelunternehmen das WG II, welches keinerlei stille Reserven enthält, auf die OHG. Aufgrund der Wertverhältnisse erhöht sich seine Beteiligung an der OHG auf 50 vH. Anschließend veräußert die AB-OHG das WG I. Der Veräußerungsgewinn entfällt jeweils zur Hälfte auf A und S. Da S über hohe Verlustvorträge verfügt, resultiert aus seinem Gewinnanteil keine stl. Belastung. Während ohne die Einbringung A einen Gewinnanteil iHv. 495 T€ hätte versteuern müssen, sind es aufgrund der Verminderung seiner Beteiligungsquote auf 50 vH nunmehr lediglich noch 250 T€.

► *Ergebnis:* UE darf die unklare Gesetzeslage nicht dazu führen, dass den Stpfl. bzgl. der bisherigen WG des Gesellschaftsvermögens quasi eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven aufgezwungen wird (in diese Richtung auch HEY in FS Trzaskalik, 2005, 219 [229]). Vielmehr ist, gleich welcher Vermutung man folgt, wenn nicht gar eine Zuordnungspflicht (was steuersystematisch eigentlich geboten wäre), so doch zumindest ein Zuordnungswahlrecht auch bzgl. der in den WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens enthaltenen stillen Reserven zu fordern. Sollte der Gesetzgeber hingegen gar eine zwingende personell zutreffende Zurechnung dieser stillen Reserven intendiert haben, so hätte er dies explizit im Gesetz anordnen müssen, da angesichts der systembrechenden Regelung des Satzes 4 für das übertragende EinzelWG auch für die WG des bisherigen Gesellschaftsvermögens ein (zwingender) Rückgriff auf das Subjektsteuerprinzip nicht mehr geboten erscheint (so auch WENDT, FR 2002, 53 [54]).

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

a) Veränderte Zurechnung der Wirtschaftsgüter

1460a

Die Ausbringung eines WG gegen Minderung von Gesellschaftsrechten bewirkt, dass das übertragene WG nunmehr alleinig dem Übertragungsempfänger zuzurechnen ist, während die verbleibenden WG des Gesellschaftsvermögens nach der infolge der Minderung der Gesellschaftsrechte des Übertragungsempfängers entsprechend veränderten Quote auf die (verbleibenden) Mitunternehmer entfallen. Zur Ermittlung dieser veränderten Beteiligungsquote sind die Kapitalkonten der Gesellschafter zu Teilwerten anzusetzen, das Kapitalkonto des Übertragungsempfängers um den Teilwert des übertragenen WG zu vermindern und sodann das (verbleibende) Kapitalkonto eines jeden Gesellschafters ins Verhältnis zur Summe der verbleibenden Kapitalkonten zu setzen. Bilanzell ist sodann das betreffende WG zum Buchwert auszubuchen, die Summe der Gesellschaftsrechte verbriefenden Kapitalkonten um den Buchwert dieses WG zu vermindern und der verbleibende Betrag nach der zuvor ermittelten Beteiligungsquote auf die Gesellschafter aufzuteilen – sogenannte Kapitalkontenanpassung (NEU/STAMM, DStR 2005, 141 [142]; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 96 f.; RÖDDER, DB 1992, 953 [954]).

Beispiel 1: A, B und C sind zu gleichen Teilen an der ABC-OHG beteiligt. A erhält das WG III, welches er fortan in seinem Einzelunternehmen nutzt, und vermindert seine Gesellschaftsrechte entsprechend. Vor der Ausbringung gestaltet sich die Bilanz der OHG wie folgt:

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

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

Kapitalkonto A vor Ausbringung zu TW	400 T€
Abzgl. TW WG III	<u>-200 T€</u>
Kapitalkonto A nach Ausbringung zu TW	200 T€
Summe der verbleibenden Kapitalkonten zu TW	1 000 T€
Beteiligungsquote des A = 200/1 000	20 vH

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

Aktiva	ABC-OHG nach Ausbringung in T€				Passiva	
	BW	TW		BW	TW	
WG I	50	200	Kapital A	170	200	
WG II	800	800	Kapital B	340	400	
			Kapital C	340	400	
	850	1000		850	1000	

1460b b) Möglichkeiten der Vermeidung des Überspringens stiller Reserven

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

RÖDDER, StbJb. 1994/95, 295 (318): Kapitalkontenausgleichspostenmethode; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 (1637): Ergänzungsbilanzen oder spezielle Gewinnverteilungsabreden; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 (107): vertiefende Technikdiskussion erforderlich; SCHAFLITZL in Linklaters, Oppenhoff & Rädler, DB 2002, Beil. Nr. 1, 31 Fn. 290, 291: am Beispiel der Übertragung zwischen den jeweiligen Sonder-BV verschiedener Mitunternehmer; WELKE/HUCHT, StuB 2002, 422 (425 f.); HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 (132); LEY, DStR 2001, 1997 (2006); ENGL, DStR 2002, 119 (122): Buchwertanpassungsmethode; RITZROW, StBp. 2005, 20 (25).

Zulässigkeit der Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: Nach der Ausbringung entfallen die in dem übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven alleinig auf den Übertragungsempfänger, während die stillen Reserven der im Gesellschaftsvermögen verbliebenen WG nunmehr nach der veränderten Beteiligungsquote den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Ob ein Überspringen stiller Reserven wie im Fall der Einbringung durch Ergänzungsbilanzen vermieden werden kann, ist fraglich. Mit Blick auf die Sperrfristregelung des Satzes 4 wird dies insbesondere bzgl. der in dem ausgebrachten WG enthaltenen stillen Reserven diskutiert. Für die im Gesellschaftsvermögen zurückbleibenden WG gelten uE die in Anm. 1460 angestellten Überlegungen entsprechend, so dass diesbzgl. von einem Zuordnungswahlrecht auszugehen ist. Die Sperrfristregelung ist auf die im Gesellschaftsvermögen verbliebenen WG ohnehin nicht anwendbar (vgl. Anm. 1468).

Bzgl. des Beispiels in Anm. 1460a bedeutet dies, dass bzgl. des WG III stille Reserven iHv. insgesamt 100 T€ von B und C auf A überspringen, während sich aufgrund der Verringerung der Beteiligungsquote des A entgegengesetzt stille Reserven bzgl. des WG I im Umfang von 20 T€ zu jeweils 10 T€ auf B und C verlagern.

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

BRANDENBERG, FR 2000, 1182 (1188 f.); SCHÖN, FS Widmann, 2000, 531 (535 f.); VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 (1525); KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 (728); WENDT, FR 2002, 53 (61); HÜTTEMANN, DSJG 25, 121 (135); BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, 96; KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 461; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 1356; zweifelnd MITSCH, INF 2002, 77 (81).

Hingegen wird für die Zulässigkeit einer personell zutreffenden Zuordnung stiller Reserven bei Ausbringungen vorgebracht, dass es nicht darauf ankommen könne, *wer* Übertragender ist (WERNDL in KSM, § 6 Rn. L 43; aA KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 461: Aus- und Einbringung als unterschiedliche Sachverhalte). Letztlich stehe der Sinn der Regelung, eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven zu vermeiden, einer restriktiven, wortgetreuen Auslegung entgegen, so dass im Wege einer teleologischen Extension auch bei Ausbringungen die Zuordnung stiller Reserven als zulässig anzusehen sei (WERNDL in KSM, § 6 Rn. L 43; PAUS, FR 2003, 59 [61]). Zudem wird die Vermutung geäußert, die Stpfl. würden, da sie eine Verschiebung latenter Ertragsteuerlasten im Regelfall gar nicht beabsichtigten, von einer Ausbringung absehen, sollte ihnen keine Möglichkeit für eine Zuordnung stiller Reserven eröffnet werden; mithin würden Konzentrationsvorgänge, da „reserventreu“ durchführbar, gegenüber Dekonzentrationsvorgängen begünstigt, was volkswirtschaftlich fragwürdig sei (RÖDNER, StJb. 1994/95, 295 [317]).

Zulässigkeit der Ausgleichspostenmethode: Während es bei den durch Ergänzungsbilanzen herkömmlicher Prägung erfolgenden Zuordnungen darum geht, stille Reserven aus WG *eines* BV den an *diesem* BV beteiligten Steuersubjekten zutreffend zuzurechnen, muss nunmehr eine Zuordnungstechnik zur Anwendung gelangen, welche es vermag, stille Reserven aus WG *verschiedener* BV anteilig einzelnen Steuersubjekten zuzuordnen, wobei diese ggf. an dem jeweiligen BV nicht (mehr) beteiligt sind. Hierfür erscheint insbes. die vorwiegend im Zusammenhang mit der Realteilung diskutierte Ausgleichspostenmethode (s. § 16 Anm. 451) geeignet. Bei der Ausgleichspostenmethode wird zwar (wie bei der Kapitalkontenanpassungsmethode) das ausgebrachte WG zum Buchwert ausgebucht, jedoch das Kapitalkonto des Übertragungsempfängers nicht lediglich um diesen Betrag, sondern vielmehr in einem solchen Ausmaß vermindert, dass die Relation der Buchwerte der Kapitalkonten anschließend der sich infolge der Ausbringung veränderten Beteiligungsquote entspricht. In der Bilanz des Einzelunternehmers ist das betreffende WG zum Buchwert auszuweisen, während die Erhöhung seines dortigen Kapitalkontos der Verminderung seines Kapitalkontos in der Gesellschaftsbilanz entspricht. Da bei Existenz stiller Reserven im ausgebrachten WG und/oder in den übrigen WG des Gesellschaftsvermögens der Buchwert des ausgebrachten WG nicht der Verminderung des Kapitalkontos des Übertragungsempfängers entspricht, ist diese Differenz in der Gesellschaftsbilanz und spiegelbildlich in der Bilanz des Empfängers durch Ansatz eines Ausgleichspostens auszugleichen.

Beispiel: Bezüglich des Beispiels aus Anm. 1460a ließe sich diese wechselseitige Verlagerung stiller Reserven durch Anwendung der Ausgleichspostenmethode wie folgt vermeiden: Anstelle der vorstehenden Kapitalkontenanpassung (Verringerung des Kapitalkontos A auf 170 T€, Erhöhung der Kapitalkonten B und C auf jeweils 340 T€) sind die Kapitalkonten zu Buchwerten zu belassen, wobei das Kapitalkonto des A entsprechend der Verringerung seiner Beteiligungsquote um 150 T€ zu vermindern und die sich gegenüber der Verminderung der Aktivseite um den Buchwert des WG (50 T€) ergebende Differenz (100 T€) durch einen Ausgleichsposten auszufüllen ist. Dabei ist für die Gesellschafter, die bzgl. dieses WG stille Reserven verlieren (hier: B und C), ein passiver Ausgleichsposten zu ihrem jeweiligen Kapitalkonto zu bilden. Weist man nun den Ausgleichsposten in der Gesellschaftsbilanz aus, so ist dieser anteilig A (20 vH), B und C (je 40 vH) zuzurechnen; mithin muss durch Ergänzungsbilanzen eine entsprechende Korrektur erfolgen (positive Ergänzungsbilanz für A, negative Ergänzungsbilanz jeweils für B bzw. C). Der Gesellschafter, der zusätzlich stille Reserven übernommen hat (hier: A), weist im Gegenzug in der Bilanz seines Einzelunternehmens einen aktivischen Ausgleichsposten zu seinem dortigen Kapitalkonto aus. Im

Fall der Realisierung stiller Reserven, sei es durch Veräußerung oder Entnahme, sei es im Wege der AfA, sind aktive und passive Ausgleichsposten in den einzelnen Bilanzen korrespondierend so fortzuentwickeln, dass die aufgedeckten stillen Reserven den Mitunternehmern der Ursprungsgesellschaft nach dem vormaligen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet werden.

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

Es ergeben sich die folgenden Bilanzen:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

► *Stellungnahme*: Festzuhalten ist, dass die Ausgleichspostenmethode eine sowohl steuersubjekt- als auch wirtschaftsgutsbezogene richtige Zuordnung der stillen Reserven gewährleistet. Zwar sind die seitens der Rspr. angeführten Nachteile nicht von der Hand zu weisen, gleichwohl zu relativieren: So ist dem Vorwurf, es werde gegen die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstoßen, da die Fortentwicklung des jeweils eigenen Ausgleichspostens vom Verhalten eines anderen Stpfl. abhänge, entgegenzuhalten, dass mit der Legung der stillen Reserven die Stpfl. zumindest den ersten Teil der Tatbestandsverwirklichung gemeinsam vollzogen haben (JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN, DStR 1992, 1149 [1155]). Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des Satzes 4, welche bei Aufdeckung der in dem übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven durch den Übertragungsempfänger ggf. die Annahme einer Gewinnrealisierung beim Übertragenden nach sich zieht, im Kontext der Übertragung von WG bei PersGes. den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung selbst eingeschränkt hat (kritisch hierzu CREZELIUS, FR 2002, 805 [809]). Aufgrund der gegenseitigen Mitteilungspflicht über das Schicksal der betreffenden stillen Reserven weist die Ausgleichspostenmethode auf den ersten Blick zweifelsohne Praktikabilitätsdefizite auf (so auch KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.32); bei näherem Hinsehen reduzieren sich diese jedoch: So steht die Fortentwicklung der Ausgleichsposten bereits im Zeitpunkt der Ausbringung fest, wenn das übertragene WG planmäßig abzuschreiben ist, da in diesem Fall die Aufdeckung der stillen Reserven und folglich auch die Fortschreibung des Ausgleichspostens planmäßig erfolgt. Lediglich im Fall der Veräußerung bzw. Entnahme oder aber außerplanmäßigen Wertkorrekturen bestünde mithin ein Mitteilungsgebot an die anderen Gesellschafter bzw. die Gesellschaft. Unabhängig davon ließe sich eine weitergehende Komplexitätsreduktion durch die Vorgabe einer typisierten Abschreibungsdauer für die Ausgleichsposten erreichen (JAKOB/HÖRMANN/WITTMANN,

DStR 1992, 1149 [1155]; NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2005, 239). Bei Ausbringung in das Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft bestünden die vorgenannten Schwierigkeiten ohnehin nicht, weil dieses Sonderbetriebsvermögen in dasselbe Feststellungsverfahren einzubeziehen ist (ähnlich LEY, StbJb. 2003/04, 135 [155]).

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

1461 c) Auswirkungen auf die Anwendung von § 15a

Die Übertragung von WG nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 aus dem Gesellschaftsvermögen in das (Sonder-)Betriebsvermögen eines Gesellschafters ist bei diesem, soweit sich dadurch sein Kapitalkonto iSv. § 15a Abs. 1 Satz 1 vermindert, grds. als Entnahme iSv. § 15a Abs. 3 Satz 1 zu qualifizieren (s. Anm. 1445d) und kann daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu einer entsprechenden Gewinnzurechnung führen. Im Einzelfall ist es auch denkbar, dass sich infolge der durch die Übertragung ausgelösten Kapitalkontenanpassung auch das Kapitalkonto eines anderen als desjenigen Gesellschafters mindert, in dessen (Sonder-)Betriebsvermögen das WG übertragen wird. Hierin wird aber zu Recht kein Fall von § 15a Abs. 3 Satz 1 gesehen (vgl. NEU/STAMM, DStR 2005, 141 [143]).

1461a 5. Unentgeltliche Übertragung aus (Sonder-)Betriebsvermögen in Gesellschaftsvermögen

Zum Begriff der Unentgeltlichkeit s. Anm. 1452a. Hinsichtlich der Rechtsfolgen kann grds. auf die vorstehenden Ausführungen zur Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten verwiesen werden. Unterschiede bestehen lediglich insoweit, als unentgeltliche Übertragungen grds. nicht zu geänderten Beteiligungsverhältnissen führen; infolgedessen können auch keine Vermögensverschiebungen hinsichtlich des bisherigen Gesamthandsvermögens und auch keine disproportionalen Ertragsteuerlasten einzelner Mitunternehmer hinsichtlich der in den übrigen WG des Gesamthandsvermögens vorhandenen stillen Reserven auftreten. Das Überspringen der in dem übertragenen WG ruhenden stillen Reserven kann dagegen mit Hilfe von Ergänzungsbilanzen vermieden werden (PAUS, FR 2003, 59 [62]).

1461b 6. Unentgeltliche Übertragung zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

Bilanzielle Darstellung: Der Buchwert ist nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 auch anzusetzen, soweit ein WG unentgeltlich zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird. Dadurch gehen die stillen Reserven auf den Übertragungsempfänger über, was durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen nur in Ausnahmefällen (vgl. hierzu WENDT, FR 2002, 53 [63]) verhindert werden kann. Wie im Fall der

Ausbringung (s. Anm. 1460b) muss es uE aber auch hier zulässig sein, die Zuordnung der stillen Reserven zum übertragenden Mitunternehmer durch Ansatz entsprechender Ausgleichsposten in den jeweiligen Sonderbilanzen sicherzustellen. Dies erscheint in diesem Fall auch verfahrenstechnisch umsetzbar, weil sich die Auflösung der jeweiligen Ausgleichsposten hier, anders als in den Fällen der Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in ein Einzel-BV, für alle Beteiligten innerhalb desselben Feststellungsverfahrens vollzieht.

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

Aktiva	Sonderbilanz A vor Übertragung in T€			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG	50	200	Sonderkapital A	50	200
	50	200		50	200

Die Verlagerung der stillen Reserven des WG von A auf B lässt sich durch Anwendung der Ausgleichspostenmethode vermeiden. Für denjenigen Gesellschafter, der stille Reserven verliert (hier: A) ist ein passiver Ausgleichsposten zu seinem Kapitalkonto in der Sonderbilanz zu bilden. Der Gesellschafter, der zusätzlich stille Reserven übernommen hat (hier: B), weist im Gegenzug in der Sonderbilanz einen aktivischen Ausgleichsposten zu seinem Kapitalkonto aus. Im Fall der Realisierung stiller Reserven, sei es durch Veräußerung oder Entnahme, sei es im Wege der AfA, sind aktive und passive Ausgleichsposten in den einzelnen Sonderbilanzen korrespondierend so fortzuentwickeln, dass die aufgedeckten stillen Reserven A zugerechnet werden.

Es ergeben sich die folgenden Sonderbilanzen für A und B:

Aktiva	Sonderbilanz A nach Übertragung in T€			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
Sonderkapital A	150	0	Ausgleichsposten	150	0
	150	0		150	0

Aktiva	Sonderbilanz B nach Übertragung in T€			Passiva	
	BW	TW		BW	TW
WG	50	200	Sonderkapital B	200	200
Ausgleichsposten	150	0			
	200	200		200	200

Im Ergebnis werden die stillen Reserven in voller Höhe A zugerechnet.

Zuordnungsentscheidung ist endgültig: Wenig überzeugend erscheint die Auffassung in der Literatur, es ließe sich die Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden auf den Zeitraum der Sperrfrist beschränken, indem bei Übertragung in Höhe der stillen Reserven stfreie Rücklagen angesetzt und diese nach Ablauf der Sperrfrist erfolglos unwirksam aufgelöst werden (so aber SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil 1, 31 in Fn. 290 f.). UE ist vielmehr über die Frage der Zuordnung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung endgültig zu entscheiden. Erfolgt eine Zuordnung zum Übertragenden, kann dies nicht später rückgängig gemacht werden, wenn die

Sperrfrist ohne Veräußerung oder Entnahme verstreicht. Zudem sind die zum Zweck der Zuordnung der stillen Reserven gebildeten Ausgleichsposten uE planmäßig erfolgswirksam aufzulösen. Nur diese Vorgehensweise entspricht im Ergebnis der im Gesetz ausdrücklich zugelassenen Aufstellung von Ergänzungsbilanzen, denn in Ergänzungsbilanzen aufgenommene Mehr- bzw. Minderwerte sind ebenfalls planmäßig erfolgswirksam fortzuführen, und auch hinsichtlich der Ergänzungsbilanzen besteht keine Rechtfertigung für eine erfolgsunwirksame Auflösung nach Ablauf der Sperrfrist des Satzes 4.

1462 7. Wertfortführung

Grundsatz: In der künftigen Gewinnermittlung des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG fortzuentwickeln. Dabei sind, in Ermangelung einer eigenständigen gesetzlichen Regelung in Abs. 5 und vor dem Hintergrund der insoweit vergleichbaren Problematik, die für die Buchwertfortführung bei Einbringungen nach § 24 UmwStG getroffenen Vorschriften analog anzuwenden (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.6). Dies bedeutet, dass der Übertragungsempfänger gem. § 22 Abs. 1 iVm. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG analog in die Rechtsstellung des Übertragenden eintritt, hier insbes. bezüglich der Folgebewertung der WG (beispielsweise bzgl. einer etwaigen Wertaufholung bei vorheriger Teilwertabschreibung im übertragenden BV) sowie der Absetzungen für Abnutzung (Übernahme der vom Rechtsvorgänger angewendeten AfA-Methode sowie der RND, vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [130]). Darüber hinaus ist bei analoger Anwendung von § 22 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG die Besitzzeit des Rechtsvorgängers dem Übertragungsempfänger anzurechnen, so dass im Fall einer sich anschließenden Veräußerung des betreffenden WG die Tatbestandsvoraussetzung des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (mind. sechsjährige Zugehörigkeit zum Anlagevermögen) ggf. erfüllt ist (JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; SELBMANN, Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG, 2003, 209; HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [130]; OFD Kiel v. 22.8.2001, FR 2001, 1246).

Wertfortführung der Ergänzungsbilanzen: Sind zur Darstellung des Buchwertansatzes Ergänzungsbilanzen aufgestellt worden (s. hierzu Anm. 1459a), so sind diese grds. fortzuführen. Dies gilt ebenso für im Fall der Ausbringung bzw. anlässlich der Übertragung zwischen Sonder-BV der Mitunternehmer etwaig gebildete Ausgleichsposten (aA SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 31 Fn. 291). Dabei sind positive und negative Ergänzungsbilanzen bzw. aktivische und passivische Ausgleichsposten korrespondierend weiterzuentwickeln (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268, Tz. 24.14). Unklar ist indes, ob die jeweiligen Wertfortführungsparameter aus der Gesellschaftsbilanz in die Ergänzungsbilanz zu übernehmen sind (s. hierzu § 15 Anm. 475; SCHMIDT/WACKER XXV. § 15 Rn. 464 ff. mwN; PAUS, FR 2003, 59 [64 ff.]).

1462a 8. Handelsrechtliche Rechtsfolgen

Handelsrechtlich existiert für Übertragungen iSv. Satz 3 keine Parallelvorschrift; es sind daher die allg. Bewertungsregeln anzuwenden.

Unentgeltliche Übertragungen: Im aufnehmenden Vermögen besteht für unentgeltlich erworbene VG nach wohl hM zwar dem Grunde nach Bilanzierungspflicht, der Höhe nach dagegen ein Wahlrecht, wobei sich der Wertansatz nach dem Zweck der Übertragung richten und den Zeitwert des VG nicht überschreiten soll (vgl. ELLROTT/SCHMIDT-WENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 HGB

Rn. 99 ff.; ADS 1995, § 255 Rn. 83 ff.; HEYMANN, HGB, Bd. 3 1999, § 255 Rn. 34; aA KÜTING/WEBER/KNOP/KÜTING, § 255 Rn. 107; BALLWIESER in MünchKomm, Bd. 4, 2001, § 255 Rn. 43). Wird ein VG unentgeltlich aus dem Einzelbetrieb in das Gesamthandsvermögen einer PersGes. übertragen, liegt eine verdeckte Einlage vor, die beim Übertragenden insoweit zu aktivieren ist, als die Beteiligung an der empfangenden PersGes. zum handelsrechtlichen Bilanzvermögen des Einzelbetriebs gehört und sich der Ertragswert dieser Beteiligung infolge der Übertragung des VG nachhaltig erhöht hat (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI., § 255 HGB Rn. 162, 164 mwN). Erfolgt die Übertragung unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen einer PersGes. in das Vermögen eines Einzelbetriebs, liegt eine (verdeckte) Entnahme des VG durch alle Gesellschafter gemeinsam vor.

Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten: Werden VG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen einer PersGes. übertragen, ist dies handelsrechtlich als Sacheinlage iSv. §§ 705, 706 BGB zu qualifizieren. Hierin ist aus Sicht des aufnehmenden Vermögens im Grundsatz eine entgeltliche Anschaffung zu sehen (HEYMANN, HGB, Bd. 3 1999, § 255 Rn. 29), bei der die Gegenleistung in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht (vgl. SARX, DStR 1991, 692 [694]). Der übertragene VG ist im Gesamthandsvermögen höchstens mit dem Zeitwert anzusetzen, wobei mangels gesetzlicher Bestimmung jedoch auch eine niedrigere Bewertung für zulässig erachtet wird (vgl. FÖRSCHLE/HOFFMANN in Beck-BilKomm. VI. § 247 HGB Rn. 190; LEY; KÖSDI 2001, 12982 [12994]; ähnlich HEYMANN, HGB, Bd. 3 1999, § 255 Rn. 29; differenziert FÖRSCHLE/KROPP in BUDDE/FÖRSCHLE, Sonderbilanzen, 2002, Rn. C 101 f.). Gehören der übertragene VG und die im Zuge der Übertragung erhaltenen Gesellschaftsanteile zu einem Einzelbetrieb des Gesellschafters, ist der Beteiligung als (ggf. nachträgliche) AK bzw. HK wahlweise der Buchwert oder der Zeitwert des eingelegten VG beizumessen. Ein Zwischenwert ist nicht zulässig (vgl. ADS 1995, § 255 HGB Rn. 93). Wird der Buchwertansatz gewählt, kann zusätzlich, um den Vorgang erfolgsneutral zu behandeln, die durch die Übertragung ggf. ausgelöste Ertragsteuerbelastung aktiviert werden (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 HGB Rn. 146).

Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten: Wie im Fall der Einbringung besteht für den Gesellschafter auch hier ein Wahlrecht, als AK des erhaltenen VG den Buchwert, höchstens jedoch den Verkehrswert der hingegebenen Gesellschaftsrechte anzusetzen (vgl. ELLROTT/BRENDT in Beck-BilKomm. VI. § 255 HGB Rn. 131). Werden dem Übertragungsempfänger durch die Übertragung des VG stille Reserven vergütet, was regelmäßig darin zum Ausdruck kommt, dass der Verkehrswert des ihm übertragenen VG den Buchwert der bei ihm verminderten Gesellschaftsrechte übersteigt, so können diese insoweit in der PersGes. bei denjenigen Vermögensgegenständen aktiviert werden, deren Buchwerte stille Reserven enthalten (vgl. ORTH, DStR 1999, 1011 [1014]; IdW 2001, 642; FÖRSTER/ERNST, DB 1997, 241; aA GROH, FS FASt 1999, 251).

VI. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven bei Auslandsbeteiligung

1. Grundsatz

1462b

Dass die Bewertung zum Buchwert nach Abs. 5 Satz 1 nur dann erfolgt, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, meint weder, dass die bei

der späteren Aufdeckung der stillen Reserven bewirkte Steuerlast derjenigen im Fall einer sofortigen Aufdeckung entsprechen muss, noch dass die Besteuerung der stillen Reserven bei demselben Steuersubjekt zu erfolgen hat; ausreichend ist vielmehr, dass auch nach der Übertragung der grundsätzliche Besteuerungszugriff durch den deutschen Fiskus fortbesteht.

1463 2. Übertragung in ausländische Personengesellschaft

Insb. bei Übertragungen aus dem inländischen BV bzw. Sonder-BV eines Mitunternehmers in das (ausländische) Gesellschaftsvermögen einer ausländischen Gesellschaft, die aufgrund eines Typenvergleichs mit einer PersGes. des deutschen Rechts vergleichbar ist (s. auch § 15 Anm. 414 mwN; zur Durchführung des Typenvergleichs etwa JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. 2002, 557 ff.), ist str., ob zum Buchwert anzusetzen ist.

Auffassung des Gesetzgebers: Ausweislich der Gesetzesbegründung, in welcher die Auffassung vertreten wird, die (zukünftige) Besteuerung der stillen Reserven sei bei einem Transfer des WG in eine ausländische BS nicht sichergestellt (BTDrucks. 14/23, 173; s. auch Anm. 1449 f.), muss davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber auch in dem vorgenannten Sachverhalt zumindest dann eine Buchwertübertragung verneint, wenn die PersGes. in einem Staat ansässig ist, mit dem ein Freistellungs-DBA besteht. Ob dies auch gelten soll, wenn kein DBA oder ein Anrechnungs-DBA vorliegt, ist aus der Gesetzesbegründung nicht ersichtlich.

Auffassung der Finanzverwaltung: Im Unterschied zu den Überführungsfällen des Abs. 5 Satz 1 und 2 gewährt die FinVerw. bei Übertragungen aus einem inländischen BV bzw. Sonder-BV auf eine ausländische PersGes. keine aufgeschobene Versteuerung der stillen Reserven, sondern ordnet vielmehr deren sofortige Aufdeckung und Versteuerung durch Ansatz des Fremdvergleichspreises an (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.6.4.). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Betriebsstätte der ausländischen PersGes. in einem Nicht-DBA-Staat bzw. einem DBA-Staat mit Anrechnungsmethode oder in einem DBA-Staat mit Freistellungsmethode befindet (PYSKA/BRAUER, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, 2004, Rn. 139, 143). Selbst bei Übertragung des WG in das einer inländischen BS der ausländischen PersGes. zugeordnete BV ist, trotz Verbleibs innerhalb der deutschen Besteuerungshoheit, dem Wortlaut des Betriebsstättenerlasses zufolge eine Bewertung zum Fremdvergleichspreis vorzunehmen (LÜDICHE, StbJb. 1997/98, 449 [490]). Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass der vorgenannte Betriebsstättenerlass zu einem Zeitpunkt ergangen ist, in welchem Abs. 5 Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002 für Übertragungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen den Sonder-BV verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft ohnehin den Teilwertansatz vorsah (FISCHER, FS Vogel, 963 [980]). Diesbezüglich bewirkte der Betriebsstättenerlass daher lediglich eine Verschärfung dahingehend, dass der Ansatz des regelmäßig über dem Teilwert liegenden Fremdvergleichspreises vorgeschrieben wird (kritisch hierzu GREIF in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2005, Rn. E 107). Dass der Gesetzgeber mit dem UntStFG für Übertragungsvorgänge iSd. Abs. 5 Satz 3, die nach dem 31.12.2000 erfolgen, den Buchwertansatz und damit die Beibehaltung der im Übertragungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven angeordnet hat, sofern deren (spätere) Besteuerung gewährleistet ist, hat die FinVerw. bis dato nicht zu einer Revision der Tz. 2.6.4. des Betriebsstättenerlasses veranlasst. Auch in Anbetracht des Schreibens zur Anwendung der Realteilungs-

vorschriften (BMF v. 28.2.2006, DStR 2006, 426), in dem zur Frage, ob die Versteuerung der stillen Reserven sichergestellt sei, explizit auf diesen Passus verwiesen wird, ist zu vermuten, dass die FinVerw. trotz der geänderten Gesetzeslage an Tz. 2.6.4 des Betriebsstättenerrlasses festhält.

Auffassung im Schrifttum: Nach hM ist auch bei Übertragungen aus dem inländischen (Sonder-)BV eines Mitunternehmers in das Gesellschaftsvermögen einer ausländischen PersGes. ein Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 gegeben, da eine gegenüber dem reinen Inlandsfall differenzierte Behandlung nicht zu rechtfertigen sei (KESSLER/HUCK, *StuW* 2005, 193 [211]) und die Versagung des Besteuerungsaufschubs gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG iVm. Art. 48 EG) sowohl des einbringenden Gesellschafters als auch der ausländischen PersGes. verstoße (THÖMMES, *StbJb.* 2003/04, 204 [234]; SCHAUMBURG, FS Wassermeyer, 2005, 411 [434 f.]; PYSKA/BRAUER, *Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht*, 2004, Rn. 152). Gegen eine Anwendbarkeit von Abs. 5 Satz 3 sprechen sich BLÜMICH/WIED (§ 34d Rn. 37) aus, da die Besteuerung der stillen Reserven nicht gesichert sei. Nach JACOBS (*Internationale Unternehmensbesteuerung*, 5. Aufl. 2002, 699 ff.) soll zwar kein unmittelbarer Anwendungsfall von Abs. 5 Satz 3 gegeben sein, gleichwohl lege der Umstand, dass der an einer ausländischen PersGes. beteiligte inländische Mitunternehmer in Bezug auf seinen Gesellschaftsanteil so zu behandeln ist, als unterhalte er im ausländischen Staat eine BS, sofern die Einrichtungen der Gesellschaft in dem betreffenden Staat die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffs erfüllen, die Schlussfolgerung nahe, dass die für die Überführung von WG in eine ausländische BS geltenden Überlegungen auch auf die Übertragungsfälle des Abs. 5 Satz 3 anzuwenden sind. Die grenzüberschreitende Übertragung von WG sei folglich nach der Methode der aufgeschobenen Gewinnrealisierung (Ausgleichspostenmethode; s. hierzu Anm. 1449c ff.) vorzunehmen, so dass insoweit, ebenso wie bei einer unmittelbaren Anwendung von Abs. 5 Satz 3, auf eine sofortige Versteuerung stiller Reserven verzichtet werde.

Zudem wird darauf hingewiesen, dass sich die Annahme der FinVerw. und von Teilen der Literatur, die Besteuerung der stillen Reserven sei bei Übertragung in das Gesellschaftsvermögen einer ausländischen PersGes. nicht gewährleistet, jedenfalls insoweit nicht als zutreffend erweist, als an der ausländischen PersGes. in Deutschland unbeschränkt Stpfl. beteiligt sind und kein DBA bzw. ein Anrechnungs-DBA besteht (PYSKA/BRAUER, *Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht*, 2004, Rn. 138; GREIF in MÖSSNER ua., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 2005, Rn. E 107). Lediglich soweit nicht in Deutschland unbeschränkt stpfl. Mitunternehmer beteiligt sind, würden stille Reserven dem deutschen Steuerzugriff entzogen (PFAAR, *IStR* 2000, 42 [45], insbes. Fn. 30).

Stellungnahme: Die von Gesetzgeber und FinVerw. vertretene Auffassung, nach welcher die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven bei Übertragung eines WG auf eine ausländische PersGes. nicht gewährleistet sei, erweist sich uE als nicht zutreffend: So bleibt beim Transfer des WG in eine ausländische PersGes., wenn kein DBA bzw. ein Anrechnungs-DBA besteht, das deutsche Besteuerungsrecht erhalten, wenn die stillen Reserven, beispielsweise durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz, dem übertragenden Steuerinländer zugeordnet werden. Wird eine derartige Zuordnung unterlassen, so besteht das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus insoweit fort, als die stillen Reserven anteilig auf den übertragenden sowie weitere mitunternehmerisch beteiligte Steuerinländer entfallen (so bereits LÜDICHE, *StbJb.* 1997/98, 449 [491]). Befin-

det sich die PersGes. in einem Staat, mit dem ein Freistellungs-DBA besteht, so sind die Überlegungen bzgl. der grenzüberschreitenden Überführungen iSd. Abs. 5 Satz 1 und 2 entsprechend anwendbar: Nach hM erweist sich dabei die Auffassung des Gesetzgebers, die zukünftige Besteuerung der stillen Reserven sei bei der Überführung eines WG in eine ausländische BS gefährdet, als unzutreffend, da selbst im Fall des Bestehens eines Freistellungs-DBA die Art. 7, 23 OECD-MA entsprechenden Regelungen das Besteuerungsrecht für die bis zum Zeitpunkt der Überführung entstandenen stillen Reserven dem Herkunftsstaat zuweisen (s. Anm. 1449d). Folgt man dieser Sichtweise, so erweist sich die von der FinVerw. für die Überführungsfälle des Abs. 5 Satz 1 und 2 vorgesehene Ausgleichspostenmethode letztlich als Methode zur Gewinnabgrenzung. Für die Übertragungsfälle iSd. Abs. 5 Satz 3 kann letztlich nichts anderes gelten; auch in diesen Fällen kann eine Zuordnung der stillen Reserven zum Inland durch Bildung eines (außerbilanziellen) Ausgleichspostens im abgebenden (Sonder-)BV erreicht werden. Dabei werden durch den Ausgleichsposten die stillen Reserven nicht nur dem Inland, sondern zugleich, wie bei Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz, dem übertragenden Mitunternehmer zugeordnet. Im Fall der Veräußerung oder Entnahme des WG wäre folglich die Sperrfristregelung des Abs. 5 Satz 4 nicht anzuwenden. Für die Anwendbarkeit des Abs. 5 Satz 3 auf grenzüberschreitende Übertragungen spricht zudem, dass andernfalls aufgrund der Begünstigung rein nationaler Übertragungsfälle ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG iVm. Art. 48 EG) bestünde (s. auch Anm. 1445d). Die bloße Sicherstellung der späteren Besteuerung erscheint hingegen EG-rechtlich unbedenklich (WASSERMEYER, GmbHR 2004, 613).

1463a **3. Übertragung in ausländische Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft**

Erfolgt die Übertragung aus dem inländischen (Sonder-)BV eines Mitunternehmers in das einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnete BV einer inländischen PersGes., so ist uE von einem zweistufigen Vorgang auszugehen: Zunächst überträgt der Mitunternehmer aus seinem BV bzw. Sonder-BV in das inländische Gesamthandsvermögen der PersGes. gem. Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2, sodann überführt diese das WG gem. Abs. 5 Satz 1 zu Buchwerten, bei Belegenheit in einem DBA-Staat mit Freistellungsmethode unter Anwendung der Methode der aufgeschobenen Gewinnrealisierung (LÜDICKE, StbJb. 1997/98, 449 [489]), in ihre ausländische BS (s. ausf. KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [724 f.], insbes. Fn. 97).

1463b **4. Übertragung auf ausländischen Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft**

Bei Übertragungen aus dem inländischen BV einer PersGes. in das Auslands-BV eines an der Gesellschaft beteiligten Steuerausländers ist gem. Tz. 2.6.3 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze der Fremdvergleichspreis anzusetzen (vgl. auch PILTZ in MÖSSNER u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2005, Rn. F 77, Teilwertansatz!). Zur Übertragung von WG aus dem Sonder-BV eines Steuerinländers in das Sonder-BV eines Steuerausländers bei derselben Mitunternehmerschaft, was ggf. einen Verlust des deutschen Besteuerungsrechts bewirkt, s. PILTZ in MÖSSNER, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2005, Rn. F 80.

VII. Gestaltungsüberlegungen

1. Kettenübertragungen

1464

Grundsatz: Ist eine Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 nicht unmittelbar möglich, stellt sich die Frage, ob der Buchwertansatz ggf. dadurch erreicht werden kann, dass mehrere Übertragungen nach Abs. 5 Satz 3 nacheinander durchgeführt werden. Dasselbe gilt für entsprechende Koppelungen mit Überführungen nach Abs. 5 Satz 1 und 2. In der in Abs. 5 Satz 1–3 erfolgten abschließenden Aufzählung von möglichen BW-Übertragungen bzw. BW-Überführungen manifestiert sich uE die Absicht des Gesetzgebers, in anders gelagerten Fällen keine BW-Verknüpfung zuzulassen. Insofern muss die Zulässigkeit von Kettenübertragungen grds. bezweifelt werden, es sei denn, für die mehrfache Übertragung oder Überführung besteht ein jeweils eigenständiger wirtschaftlicher Grund.

Übertragung auf Schwesterpersonengesellschaften: Hält man Übertragungen auf Schwester-PersGes. (anders als hier vertreten, s. Anm. 1447d) nach Abs. 5 Satz 1 für nicht zulässig, so sollte uE zumindest bei beteiligungsidentischen Gesellschaften die BW-Übertragung hilfsweise durch ein mehrstufiges Vorgehen akzeptiert werden (glA WENDT, FR 2002, 53 [65 f.]; weitergehend SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 536 mwN; FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [248 f.]; dagegen BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]). Gleichwohl könnte ein Anwendungsfall der Gesamtplanrechtsprechung gegeben sein (vgl. STRAHL, FR 2004, 929 [932]; aA FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [248 f.]; s. hierzu Anm. 1464a).

2. Ausgliederungsfälle

a) Mehrstufige Prozesse

1464a

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

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

1464b **b) Ausgliederung vor Anteilsveräußerung**

Sollen im Fall einer Anteilsveräußerung WG des Sonderbetriebsvermögens nicht mitverkauft werden, bietet es sich an, diese zuvor in eine gewerbliche PersGes. zum Buchwert auszugliedern. Problematisch ist dann, ob die Veräußerung des Gesamthandsanteils noch nach den §§ 16, 34 begünstigt ist.

Beispiel (Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft): A ist Mitunternehmer der AB-OHG und plant, in näherer Zukunft seinen Mitunternehmeranteil zu verkaufen. Das sich in seinem Sonderbetriebsvermögen befindende Betriebsgrundstück, das erhebliche stille Reserven enthält, soll dabei nicht mitverkauft werden. Um die Aufdeckung der stillen Reserven des Grundstücks zu vermeiden und zugleich den Anteil am Gesamthandsvermögen begünstigt veräußern zu können, überträgt er zunächst das Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine eigens zu diesem Zweck gegründete, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, an deren Erfolg und Vermögen er zu 100 vH als Kommanditist beteiligt ist. Die KG überlässt das Grundstück weiterhin der OHG zur Nutzung. Nach Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ist die Übertragung zum Buchwert vorzunehmen.

Soweit die Übertragung des WG und die Anteilsveräußerung in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen, werden der Veräußerung des Mitunternehmeranteils die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1, 3 mit der Begründung versagt, es seien nicht alle dem Mitunternehmeranteil zugehörigen stillen Reserven zur Aufdeckung gelangt (Gesamtplanrechtsprechung, vgl. BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229, sowie v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BFH/NV 2001, 548; STRAHL, FR 2004, 929; s. auch § 16 Anm. 234). Diesem Problem kann in erster Linie durch einen ausreichenden zeitlichen Abstand zwischen Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen und Anteilsveräußerung begegnet werden (vgl. FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [236ff.]; BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1099]).

1465 **c) Ausgliederung vor unentgeltlicher Anteilsübertragung**

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils setzt die Übertragung aller funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen auf den Übernehmer voraus. Werden aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang funktional wesentliche Betriebsgrundlagen nicht auf den Übernehmer, sondern zu Buchwerten nach Abs. 5 Satz 3 übertragen, ist nach Auffassung der FinVerw. eine Buchwertübertragung nach Abs. 3 hinsichtlich des restlichen Vermögens nicht möglich (vgl. BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458, Tz. 7, sowie FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [243 ff.]; aA STRAHL, KÖSDI 2003, 13918 [13925 f.]).

1465a **d) Ausgliederung vor Spaltung**

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

e) Hebung stiller Reserven in der Handelsbilanz

1465b

Die weitgehenden handelsrechtlichen Bewertungswahlrechte ermöglichen es, durch geeignete Übertragungen iSv. Abs. 5 Satz 3 stille Reserven aufzudecken, ohne dass hierdurch ertragstl. Folgen eintreten. So können zB stille Reserven enthaltende WG handelsrechtlich zum Verkehrswert auf Tochter-PersGes. übertragen werden. Auf diese Weise erhöht sich der Bilanzposten Beteiligungen in der HBil. um den Verkehrswert des übertragenen VG, während strechtlich lediglich eine Buchwertübertragung nach Abs. 5 Satz 3 stattfindet (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [134]; LEY, KÖSDI 2001, 12983 [12994]; FORST, EStB 2004, 217 [219]).

f) Treuhandmodell

1466

Umstrukturierungen, die auf die Ausgliederung von Vermögensteilen aus KapGes. auf Tochter-PersGes. gerichtet sind, lassen sich im Fall der zur Entgeltlichkeit führenden Übernahme von Verbindlichkeiten nicht nach Abs. 5 Satz 3 steuerneutral gestalten (s. Anm. 1452b). Auch die umwandlungssteuerrechtlichen Möglichkeiten zur steuerneutralen Umstrukturierung stehen wegen fehlender Teilbetriebseigenschaft des zu übertragenden und/oder beim übertragenden Rechtsträger verbleibenden Vermögens häufig nicht zur Verfügung. Im Rahmen des sog. Treuhandmodells gelingt es dennoch, Betriebsvermögen steuerneutral auf Tochter-PersGes. zu verlagern, indem eine Struktur geschaffen wird, innerhalb derer die Tochter-PersGes. zwar rechtlich selbständig, in ertragstl. Hinsicht dagegen als BS der ausgliedernden KapGes. zu werten ist. Dies ermöglicht es, die Übertragung der Vermögensteile zivilrechtlich zwischen verschiedenen Rechtsträgern stattfinden zu lassen und damit ggf. auch eine Hebung der stillen Reserven des übertragenen Vermögens in der Handelsbilanz der übertragenden KapGes. zu bewirken, aus strechtlicher Perspektive dagegen lediglich eine nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führende Verlagerung von Vermögen in eine andere BS desselben (strechtlichen) Rechtsträgers vorzunehmen (vgl. zum Treuhandmodell grundlegend STEGEMANN, INF 2003, 629; KROMER, DStR 2000, 2157; BERG/TROMPETER, FR 2003, 903; FORST, EStB 2004, 217).

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

Übertragung von Wirtschaftsgütern: Werden der GmbH & Co. KG durch die Mutter-Ges. WG übertragen, gelten diese kstrechtlich lediglich als in eine andere BS verbracht. Aus strechtlicher Sicht existiert kein Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG; die Übertragung von der Mutter-Ges. auf die GmbH & Co. KG stellt daher mangels (strechtlichen) Rechtsträgerwechsels keinen Fall des Abs. 5 Satz 3 dar (FORST, EStB 2004, 217 [220]; KROMER, DStR 2000, 2157

[2162]). Auch ein Fall der Überführung nach Abs. 5 Satz 1 liegt nicht vor, da das Vermögen der Mutter-Ges. und der GmbH & Co. KG strechtlich zu ein und demselben Betriebsvermögen gehört (vgl. RÖDDER, DStR 2005, 955 [956]; STEGEMANN, INF 2003, 629 [632]; aA BERG/TROMPETER, FR 2003, 903 [905]).

Gewerbesteuer: Nach Auffassung der FinVerw. gilt die GmbH & Co. KG im Treuhandmodell gewstrechtlich trotz fehlender Mitunternehmerschaft als eigener Gewerbebetrieb und damit als eigener Steuergegenstand iSd. § 2 Abs. 1 GewStG. Infolgedessen seien eine StBil. und ggf. Sonderbilanzen nur für gewstrechtliche Zwecke aufzustellen, in welche die bei Begründung des Treuhandmodells übertragenen WG mit den zu diesem Zeitpunkt bei der Muttergesellschaft bilanzierten Buchwerten aufzunehmen seien. Die Übertragung der WG selbst sei allerdings kein gesonderter Übertragungsvorgang iSv. Abs. 5 Satz 3 (OFD Münster v. 13.2.2004, akt. am 16.3.2005, DStR 2005, 744, mit Bestandschutzregelung). Diese gewstl. Selbständigkeit der GmbH & Co. KG im Treuhandmodell wird in der Literatur wegen des Fehlens einer Mitunternehmerschaft im estl. Sinn abgelehnt (vgl. RÖDDER, DStR 2005, 955 [957]; STEGEMANN, INF 2003, 629 [631]; KROMER, DStR 2000, 2157 [2162]; aA BLÜMICH/GOSCH, GewStG, § 5 Rn. 52 f.).

1466a 3. Gestaltung bei qualifizierter Nachfolgeklausel

Vermeidung erfallbedingter Zwangsentnahme bei qualifizierter Nachfolgeklausel: Ist im Gesellschaftsvertrag einer PersGes. für den Tod eines Gesellschafters bestimmt, dass ihm nur bestimmte Erben als Gesellschafter nachfolgen (sog. qualifizierte Nachfolgeklausel), wird im Zeitpunkt des Ablebens vorhandenes Sonderbetriebsvermögen insoweit, als es innerhalb der Erbengemeinschaft den nicht-qualifizierten Erben zuzurechnen ist, noch durch den Erblasser entnommen. Zwar steht dies einer Anwendung von Abs. 3 bezüglich des auf den qualifizierten Erben übertragenen Teils des BV bzw. Sonder-BV nicht entgegen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 23); gleichwohl sind die stillen Reserven im nicht anteilig auf die qualifizierten Erben übergehenden Sonder-BV zu versteuern. Dem kann dadurch entgegengewirkt werden, dass entweder die funktional wesentlichen WG des Sonder-BV im Wege des Vorausvermächtnisses dem qualifizierten Miterben zugewendet werden (vgl. FÖRSTER, StbJb. 2004/05, 227 [250 f.]) oder diejenigen WG des Sonderbetriebsvermögens, die auf die Erbengemeinschaft übergehen sollen, noch zu Lebzeiten des Erblassers nach Abs. 5 Satz 3 auf eine „Auffanggesellschaft“ übertragen werden. In letzterem Fall greift die Gesamtplanrechtsprechung auch dann nicht ein, wenn der Erblasser kurze Zeit nach der Übertragung verstirbt (vgl. BOGENSCHÜTZ/HIERL, DStR 2003, 1097 [1100]).

D. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 4

I. Tatbestandsvoraussetzungen

1466b 1. Überblick

Satz 4 schränkt die Buchwertfortführung nach Satz 3 insoweit ein, als das betreffende WG innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen wird. In diesem Fall ist rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn

nicht durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen die bis zur Übertragung gebildeten stillen Reserven dem Einbringenden zugeordnet wurden. Die jeweiligen Veranlagungen und ggf. alle Folgeveranlagungen sind nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Die Regelung soll verhindern, dass stille Reserven durch Buchwertübertragungen von Einzel-WG lediglich zur Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme erfolgen. Voraussetzung des Satzes 4 ist danach in erster Linie, dass eine Übertragung nach Satz 3 stattgefunden hat, ohne dass die stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugeordnet wurden. Andernfalls hat die Frist keine Bedeutung. Fehlt es an einer entsprechenden Zuordnung, ist weitere Voraussetzung die Vornahme einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der sog. Sperrfrist. Sind alle diese Voraussetzungen erfüllt, tritt die mit Rückwirkung versehene Rechtsfolge des Satzes 4 ein.

2. Vorhergehende Übertragung nach Satz 3

1467

Satz 4 setzt eine vorhergehende Übertragung nach Satz 3 voraus. Von der Sperrfristregelung betroffen sind grundsätzlich alle nach Satz 3 möglichen Übertragungen. Lediglich aus der Formulierung, der rückwirkende Teilwertansatz habe dann nicht zu erfolgen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz *dem übertragenden Gesellschafter* zugeordnet wurden, lässt sich nicht darauf schließen, dass Satz 4 nur für Übertragungen von einem Mitunternehmer in ein Gesamthandsvermögen oder in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers anwendbar ist. Vielmehr gilt Satz 4 grundsätzlich auch für Übertragungen aus dem Gesamthandsvermögen. Die Anwendung von Satz 4 hängt nicht davon ab, ob die vorherige Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgte (aA KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]). Im Falle teil- oder mischentgeltlicher Übertragungen (s. hierzu Anm. 1453, 1455a) bezieht sich Satz 4 auf denjenigen Teil der Übertragung, bei dem sich die Bewertung des übertragenden WG unter Anwendung der Trennungstheorie nach Satz 3 richtete.

3. Keine Zuordnung stiller Reserven zum Einbringenden über Ergänzungsbilanzen

a) Allgemeines

1467a

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

b) Interpersonelle Verlagerung stiller Reserven als Voraussetzung

1467b

Gesetzgeberisches Ziel: Nach dem Willen des Gesetzgebers soll Satz 4 verhindern, dass WG zur Vorbereitung einer anschließenden Veräußerung zum Buchwert und unter Verlagerung von stillen Reserven auf andere Steuerrechtssubjekte übertragen werden (BTDrucks. 14/6882, 32f.). In diesen Fällen sollen

rückwirkend der Teilwert angesetzt und die stillen Reserven mithin zur Gänze vom Übertragenden aufgedeckt werden.

Verschiebung stiller Reserven notwendig: UE ist Satz 4 dann nicht anwendbar, wenn es im Zuge der Übertragung ohnehin nicht zu einer interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven des übertragenen WG kam (und infolgedessen auch keine Ergänzungsbilanz aufgestellt wurde), etwa im Fall der Übertragung von WG auf eine GmbH & Co. KG, an welcher der Übertragende zuvor bereits zu 100 vH beteiligt war (vgl. SCHAFLITZL in LINKLATER, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 31; glA wohl auch KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 721 [729]). Indes wird im Schrifttum die Ansicht geäußert, Satz 4 solle auch die Möglichkeit verhindern, WG durch Einbringung in eine (ggf. eigens hierfür gegründete) Mitunternehmerschaft aus einem Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen herauszulösen, um bei einer anschließenden Veräußerung die Begünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 nutzen zu können (vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 2002, 740 [746]). Wohl um die Anwendbarkeit der §§ 16, 34 in den vorgenannten Fällen zu verhindern, will die FinVerw. Satz 4 auch dann zur Anwendung bringen, 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 Gesellschaftern an dem übertragenen WG bewirkt worden ist (R 6.15 EStR 2005). Die vorstehende Auffassung vermag gleichwohl nicht zu überzeugen, ist doch Sinn und Zweck der Regelung des Satzes 4 ausschließlich in der Verhinderung des Überspringens stiller Reserven auf andere Rechtssubjekte zur Vorbereitung nachfolgender Veräußerungen oder Entnahmen zu erblicken. Ohne ein solches vorheriges Überspringen entbehrt die Anwendung der Regelung des Satzes 4 jedweder Rechtfertigung (ebenso RÖHRIG/DOEGE, DStR 2006, 161 [165 f.]). In dem vorbezeichneten Fall kann die Anwendbarkeit der §§ 16 Abs. 4, 34 uE wohl nur unter Rückgriff auf die sog. Gesamtplanrechtsprechung vermieden werden (vgl. hierzu Anm. 1464a).

1468 c) Bis zur Übertragung entstandene stille Reserven

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

Teilwert: zum Begriff s. Anm. 572 ff.

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

Stille Reserven im bisherigen Gesamthandsvermögen: Zur Vermeidung der Anwendung der Sperrfrist-Regelung ist es nicht erforderlich, dass durch die Aufstellung der Ergänzungsbilanzen auch jedwede interpersonelle Verlagerung der in den WG des Gesamthandsvermögens liegenden stillen Reserven vermieden wird. Zwar verändern sich im Fall einer Übertragung eines WG in oder aus ei-

nem Gesamthandsvermögen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten regelmäßig die Beteiligungsquoten der Mitunternehmer und infolgedessen auch ihre Anteile an den stillen Reserven der bisherigen WG des Gesamthandsvermögens, weshalb für stl. Zwecke aufgrund des Subjektsteuerprinzips grds. zu fordern ist, dass diese stillen Reserven auch nach der übertragungsbedingten Veränderung der Gesellschaftsrechte den Mitunternehmern im bisherigen Verhältnis zuzurechnen sind (vgl. dazu ausführlich Anm. 1460); der diesbezüglichen Aufstellung von Ergänzungsbilanzen kommt aber keinerlei Bedeutung hinsichtlich der Anwendung von Satz 4 zu, da sich die Anwendung von Satz 4 ausschließlich danach richtet, ob hinsichtlich der in dem *übertragenden* WG liegenden stillen Reserven eine Zuordnung zum Übertragenden erfolgt (vgl. LEY, Stb]b. 2003/04, 135 [156]). Diese geforderte Zurechnung kann sich schon in sachlogischer Hinsicht nur auf die stillen Reserven des eingebrachten WG und nicht auch auf die bisherigen stillen Reserven des Gesamthandsvermögens beziehen, würden doch andernfalls sämtliche stille Reserven auf den Einbringenden verlagert. Daher lässt sich hinsichtlich des übertragenen WG die Sperrfrist nicht dadurch vermeiden, dass lediglich die im bisherigen Gesellschaftsvermögen vorhandenen stillen Reserven personell richtig zugeordnet werden. Ebenso wenig resultiert aus einer veränderten personellen Zurechnung dieser stillen Reserven des Gesellschaftsvermögens unmittelbar, dass bzgl. der im übertragenen WG enthaltenen stillen Reserven die Sperrfristregelung anwendbar ist (glA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [727]).

d) Zuordnung durch Ergänzungsbilanz zum übertragenden Gesellschafter

1468a

Vollständige Zuordnung: Voraussetzung des Satzes 4 ist, dass keine Zuordnung der bis zur Einbringung entstandenen stillen Reserven zum Einbringenden durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz stattgefunden hat. UE sind daher wegen des Subjektsteuerprinzips auch bei disquotalen Übertragungen (s. Anm. 1455) die stillen Reserven dem Einbringenden durch Ergänzungsbilanzen zuzuordnen (ebenso GROH, DB 2003, 1403 [1406]; aA KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 454). Eine teilweise Zuordnung der stillen Reserven reicht nicht aus (mit Blick auf Bewertungsunsicherheiten insoweit zweifelnd MITSCH, Inf. 2002, 77 [81]). Wenn im Zeitpunkt der Übertragung keine stillen Reserven existieren, entfällt die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz.

Sanktion setzt Zulässigkeit der Zuordnung stiller Reserven voraus: Ergänzungsbilanzen werden nach bisherigem Verständnis aufgestellt zur Darstellung von mitunternehmerbezogenen Mehr- oder Minderwerten von Bilanzposten der stl. Gesamthandsbilanz einer Mitunternehmerschaft. Danach ließe sich die Zuordnung von stillen Reserven zum Übertragenden mittels Ergänzungsbilanzen nur in denjenigen Fällen des Satzes 3 erreichen, die eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft zum Gegenstand haben. Fraglich ist, ob in den Fällen der Ausbringung (Satz 3 Nr. 1, 2 in den „umgekehrten“ Fällen, vgl. Anm. 1460b) und der Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen anderer Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft (Satz 3 Nr. 3) ebenso eine Zuordnung durch Ergänzungsbilanzen vorstellbar ist (s. hierzu ausf. Anm. 1461b). Sollte man, anders als hier vertreten, in diesen Fällen die Möglichkeit der personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven verneinen, so gilt uE Folgendes: Da die Sperrfrist-Regelung eingeführt wurde, um zu verhindern, dass der Stpfl. zur Vorbereitung und stl. Optimierung der anschließenden Aufdeckung von stillen Reserven zielgerichtet eine an sich bestehende Möglich-

keit zur personell richtigen Zuordnung der stillen Reserven nicht anwendet, und versagt man ihm nun von vornherein eine solche Möglichkeit, so kann dem Stpfl. auch nicht ein zielgerichtetes, auf das Ausnutzen stl. Vorteile gerichtetes Handeln unterstellt werden. Dies berücksichtigend, lässt die Gesetzesformulierung letztlich nur zwei Auslegungen zu: Entweder ist es auch im Fall der Ausbringung zulässig, durch Ergänzungsbilanzen oder äquivalente buchtechnische Verfahren die interpersonelle Verschiebung stiller Reserven zu verhindern; sodann steht der Anwendbarkeit der Sperrfristregelung nichts entgegen. Lässt man dagegen eine personell zutreffende Zuordnung der stillen Reserven im Fall der Ausbringung nicht zu, so ist die Sperrfrist-Regelung auf derartige Fälle nicht anwendbar, da sie teleologisch auf solche Tatbestände reduziert werden muss, bei denen dem Stpfl. die zutreffende personelle Zuordnung der stillen Reserven tatsächlich möglich war, er dies aber nicht tat (NIEHUS/WILKE, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2005, 206 f.).

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

4. Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts

1468b a) Grundsatz

Die Rechtsfolge des Satzes 4 (rückwirkender Ansatz des Teilwerts, Anm. 1472) tritt nur ein, wenn das nach Satz 3 übertragene WG innerhalb der Sperrfrist (Anm. 1470) veräußert oder entnommen wird.

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

Der Anlass für die Entnahme oder Veräußerung ist ohne Bedeutung. Die Sanktion des Satzes 4 kann nicht durch den Nachweis vermieden werden, dass im Zeitpunkt der Übertragung noch sicher mit einem langfristigen Verbleib des WG im aufnehmenden Betriebsvermögen gerechnet werden konnte. Das Bestehen der Entnahme- oder Veräußerungsabsicht wird vielmehr unwiderlegbar vermutet (BTDrucks. 14/6882, 33; zu Recht aA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [720], teleologische Reduktion in evidenten Fällen; SPIEGELBERGER/WÄLZHOLZ, DStR 2001, 1093 [1095]; HEY in FS Trzaskalik, 2005, 219 [229], Möglichkeit des Gegenbeweises). Andererseits kann auch ohne ursprüngliche Veräußerungsabsicht die stl. Rückwirkung ggf. bewusst herbeigeführt werden, wenn dies stl. vorteilhaft sein sollte (KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [721]; KIRCHHOFF/REISS VI. § 15 Rn. 458).

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

Teilweise Veräußerung oder Entnahme: Zwar wird „das“ WG nicht veräußert oder entnommen, wenn lediglich ein Teil davon veräußert oder entnommen

wird, gleichwohl ist uE in diesem Fall das WG anteilig rückwirkend mit dem Teilwert zu bewerten (glA SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 30; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.28).

b) Veräußerung ohne Gewinnrealisation

1469

Nach R 6.6 EStR 2005 begünstigte Veräußerung: UE liegt keine schädliche Handlung iSv. Satz 4 vor, wenn die im Zuge der Veräußerung des WG aufgedeckten stillen Reserven nach den Grundsätzen der R 6.6 EStR 2005 auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden, zB bei Veräußerung zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs. Dies gilt im Zweifel auch dann, wenn im Falle einer sogenannten Mehrentschädigung die durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven teilweise zu versteuern sind.

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

c) Veräußerung oder Aufgabe von Sachgesamtheiten

1469a

Die Veräußerung einer Sachgesamtheit, zu der das WG gehört, ist uE keine Veräußerung des WG iSv. Satz 4. Die Veräußerung des Betriebs, eines Teilbetriebs, eines Mitunternehmeranteils oder eines Mitunternehmerteilanteils ist demnach keine den rückwirkenden Teilwert auslösende Handlung (glA WENDT, EStB 2002, 137 [141]; LEY, DStR 2001, 1997 [2005]; zweifelnd KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]; aA KRAFT/TRÜBENBACH, StB 2004, 336 [341]; wohl auch SCHAFLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 30). Unschädlich ist uE ebenfalls die Aufgabe der Sachgesamtheit, selbst wenn man diese als „Totalentnahme“ aller WG betrachten würde. Zwar ist denkbar, dass nach Auffassung des Gesetzgebers auch die Realisierung der stillen Reserven im Rahmen einer Sachgesamtheit zu missbilligen ist. Dann hätte das aber ausdrücklich angeordnet werden müssen und können. Dies gilt insbes. im Hinblick darauf, dass die Sachgesamtheiten Mitunternehmeranteil und Mitunternehmerteilanteil nicht das ganze WG, sondern nur einen Teil davon beinhalten.

Realteilung: Wird das Betriebsvermögen, in welches das WG zuvor nach Satz 3 übertragen wurde, innerhalb der Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 2 real geteilt, so stellt dies keine Veräußerung oder Entnahme iSv. Satz 4 dar; die Sperrfrist geht auf das aufnehmende BV über. Sollte jedoch bei einer auf EinzelWG gerichteten Realteilung infolge der Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 Satz 3 für eben dieses WG rückwirkend auf den Realteilungszeitpunkt der gemeine Wert anzusetzen sein, ist darin zugleich eine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösende Entnahme iSv. Satz 4 zu erblicken.

Einbringungen nach dem UmwStG: Bei nachfolgenden, das eingebrachte WG umfassenden Einbringungen iSd. §§ 20, 24 UmwStG liegt keine schädliche Handlung iSv. Satz 4 vor, und zwar selbst dann nicht, wenn im Zuge der Über-

tragung stille Reserven aufgedeckt werden. Allerdings ist davon auszugehen, dass die Sperrfrist im übernehmenden BV weiterläuft (KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.28).

1469b d) Überführung oder Weiterübertragung

Keine Veräußerung oder Entnahme iSv. Satz 4 ist die Überführung oder Übertragung des WG unter Fortführung des Buchwerts ohne Verlust der Betriebsvermögenserschaft. Die Überführung des WG nach Abs. 5 Satz 1 und 2 und die unentgeltliche Weiterübertragung des WG nach Satz 3 an einen dritten oder weitere Rechtsträger sind demgemäß keine den rückwirkenden Teilwertansatz auslösenden Handlungen. Ebenfalls unschädlich ist eine Übertragung nach Satz 3 gegen Änderung von Gesellschaftsrechten, sofern es sich nicht um eine unzulässige Kettenübertragung handelt (Anm. 1464). Zwar ist eine solche Übertragung entgeltlich; weil sie aber nach dem Willen des Gesetzgebers nicht zur Aufdeckung stiller Reserven führen soll, kann sie von ihm auch nicht als schädliche Handlung iSd. Satzes 4 verstanden worden sein (glA KORN in CARLÉ/KORN/STRAHL/STRAHL, Steueränderungen 2002, 2002, 44; WENDT, EStB 2002, 137 [141]). Nicht zutreffend ist uE daher die Auffassung der FinVerw., die bzgl. der bei der Realteilung anzuwendenden und insoweit vergleichbaren Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 Satz 3 eine Weiterübertragung nach § 24 UmwStG oder Abs. 5 Satz 3 gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auch dann als eine die rückwirkende Aufdeckung der stillen Reserven auslösende Handlung qualifiziert, wenn diese zum Buchwert erfolgt (BMF v. 28.2.2006, DSrR 2006, 426).

Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt: Die einer Übertragung nach Satz 3 nachfolgende Überführung oder Weiterübertragung löst allerdings dann die Rechtsfolgen des Satzes 4 aus, wenn sie nicht zum Buchwert vorgenommen werden kann, weil im aufnehmenden Betriebsvermögen die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist (s. Anm. 1448 ff. sowie 1462b). Im Fall der Überführung nach Satz 1, 2 oder der unentgeltlichen Übertragung ist dabei von einer Entnahme auszugehen, im Fall der Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten von einer Veräußerung.

Veräußerung oder Entnahme nach Weiterübertragung: Löst eine erneute Übertragung nach Abs. 5 Satz 3 ihrerseits eine neue Sperrfrist aus und erfolgt innerhalb dieser eine Veräußerung oder Entnahme, sind hinsichtlich dieser zweiten Übertragung rückwirkend die stillen Reserven aufzudecken. Ist im Veräußerungs- bzw. Entnahmezeitpunkt auch die erste Sperrfrist noch nicht abgelaufen, ist auch diesbezüglich rückwirkend der Teilwert anzusetzen. Alle Übertragenden in der Kette haben dann die in ihrer Besitzzeit entstandenen stillen Reserven zu versteuern. Eine Beschränkung der schädlichen Wirkung auf den jeweils letzten Übertragungsakt kann auch im Wege einer teleologischen Reduktion uE nicht erfolgen, denn das Ziel der Regelung, die Verschiebung stiller Reserven zur Vorbereitung einer Entnahme oder Veräußerung zu verhindern, würde nicht erreicht, wenn man durch eine Weiterübertragung die Verschiebung durch die erste Übertragung absichern könnte. Dies gilt uE selbst dann, wenn die Veräußerung oder Entnahme zwar außerhalb, die zweite Übertragung jedoch innerhalb der ersten Sperrfrist liegt, denn aufgrund der schädlichen Handlung treten hinsichtlich der zweiten Übertragung aufgrund des Teilwertansatzes nunmehr rückwirkend die Rechtsfolgen der Veräußerung (bei Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten) bzw. der Entnahme (bei unentgeltlicher Übertragung) ein, was wiederum für die erste Übertragung

schädlich ist. Im Ergebnis hat sich damit uE durch die zweite Übertragung die Sperrfrist der ersten verlängert.

Beispiel: X und sein Sohn Y sind Gesellschafter der X-OHG. X überträgt in 01 unentgeltlich aus seinem Einzelunternehmen ein unbebautes Grundstück (BW 100 000 €; TW 150 000 €) auf die X-OHG. Das Grundstück wird in der Gesellschaftsbilanz mit 100 000 € aktiviert; um diesen Betrag erhöht sich auch das gesamthänderisch gebundene Rücklagekonto. Ergänzungsbilanzen werden nicht aufgestellt. In 03 wird das Grundstück unentgeltlich in das Sonderbetriebsvermögen des Y übertragen. In der Gesellschaftsbilanz mindert sich die gesamthänderische Rücklage um 100 000 €. Zu diesem Zeitpunkt beträgt der Teilwert 180 000 €. In der Sonderbilanz wird das Grundstück mit 100 000 € aktiviert. Y veräußert das Grundstück in 05 für 200 000 €.

Die Veräußerung in 05 führt rückwirkend zum TW-Ansatz in 03. Die Übertragung in 03 ist daher nunmehr als gewinnrealisierende, X und Y anteilig zuzurechnende Entnahme anzusehen, die wiederum schädlich ist in Bezug auf die Übertragung in 01. Daher ist bereits in 01 der damalige TW iHv. 150 000 € anzusetzen. Der Gewinn des Einzelunternehmens von X erhöht sich in 01 infolgedessen rückwirkend um 50 000 €, derjenige der X-OHG in 03 um 30 000 €. Y versteuert in 05 lediglich 20 000 €. Zur Problematik der Kettenübertragung s. Anm. 1464.

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

Beispiel: X ist Gesellschafter der X-OHG. Seine Einlage hat er bei Gründung in 01 durch Einbringung eines unbebauten Grundstücks aus seinem Einzelunternehmen geleistet. Ergänzungsbilanzen wurden nicht aufgestellt. Der Anteil von X an Gewinn und Vermögen der X-OHG beläuft sich auf 50 vH. In 03 überträgt X 80 vH seines Gesellschaftsanteils auf seinen Sohn Y, behält jedoch ein funktional wesentliches WG seines Sonderbetriebsvermögens zurück. Y veräußert den unentgeltlich erhaltenen Gesellschaftsanteil in 07.

Die Veräußerung in 07 führt dazu, dass gem. Abs. 3 Satz 2 die Regelung des Abs. 3 Satz 1 (BW-Fortführung) hinsichtlich der Teilanteilsübertragung auf Y nicht mehr anzuwenden ist. Die stillen Reserven im Gesamthandsvermögen sind infolgedessen rückwirkend durch X insoweit, als sie auf Y übersprungen sind, zu versteuern. Dies bedeutet, dass X 80 vH seines ideellen Anteils an dem im Zuge der Gründung eingebrachten Grundstück entnommen hat, was insoweit zum rückwirkenden Teilwertansatz iSv. Satz 4 führt. X hat daher rückwirkend 40 vH (= 80 vH seines ideellen Anteils) der in 01 in dem Grundstück vorhandenen stillen Reserven zu versteuern (im Ergebnis ebenso SCHAFPLITZL in LINKLATERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 30).

5. Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung

a) Allgemeines

1470

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

Begriff der „Sperrfrist“ ist missverständlich, denn Satz 4 „versperrt“ nicht die Möglichkeit einer Veräußerung oder Entnahme. Diese können uneingeschränkt vorgenommen werden. Folge einer Fristverletzung ist lediglich der rückwirkende Teilwertansatz (vgl. Anm. 1472).

Beginn des Zeitraums, innerhalb dessen eine Veräußerung oder Entnahme des nach Satz 3 übertragenen WG einen rückwirkenden TW-Ansatz auslöst, fällt

mit der Übertragung zusammen, dh. mit dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an dem übertragenen WG (KRAFT/TRÜBENBACH, StB 2004, 336 [340]). Der Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung für den VZ der Übertragung ist lediglich für die Berechnung des Fristendes von Bedeutung.

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

Fristberechnung: Der Ablauf der Frist ist nach den Regelungen der §§ 187 ff. BGB zu berechnen. Die Frist endet genau drei Jahre nach dem vorstehend beschriebenen Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung. Da diesen Zeitpunkt nur das FA kennen kann, muss ggf. eine Eingangsbestätigung vom FA verlangt werden, um den Fristablauf sicher berechnen zu können. Auf diese Bestätigung besteht uE ein Rechtsanspruch.

Verfolgung durch Finanzverwaltung: Innerhalb der FinVerw. werden die entsprechenden Daten zur Überwachung der Fristen gesondert vorgehalten und überwacht (vgl. OFD Chemnitz v. 20.10.2003, Haufe Steuer-Office, Haufe-Index 1003460).

1470a b) Maßgebender Veranlagungszeitraum

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

1471 c) Maßgebende Steuererklärung

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

- Von Einzelbetrieb auf Mitunternehmerschaft: EStErklärung des Einzelunternehmers;
- Von Mitunternehmerschaft auf Einzelbetrieb: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft;
- Von Sonderbetriebsvermögen auf Mitunternehmerschaft und umgekehrt: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft;
- Von Sonderbetriebsvermögen auf Schwester-PersGes.: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft, zu der das Sonderbetriebsvermögen gehört;
- Von Schwester-PersGes. auf Sonderbetriebsvermögen: Gewinnfeststellungserklärung der Schwester-PersGes.;

– Zwischen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer: Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft.

Soweit in den vorstehenden Fällen Übertragungen aus dem Sonder-BV erfolgen, ist trotz des entgegenstehenden Gesetzeswortlauts auf die Gewinnfeststellung der betreffenden Mitunternehmerschaft abzustellen, weil der Vorgang bei der Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft berücksichtigt ist (glA SCHAFLITZL in LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB Beil. Nr. 1/2002, 30; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.27).

Übertragender ist uE das Gewinnermittlungssubjekt, innerhalb dessen Gewinnermittlung die Übertragung des WG zu berücksichtigen ist. Dies ist entweder der Einzelunternehmer oder eine Mitunternehmerschaft, deren StErklärungspflichten von dazu nach der AO bestimmten Personen wahrzunehmen sind. Daraus ergibt sich, dass die Personen, die die StErklärung abzugeben haben, und diejenigen, für die bei Verletzung der Sperrfrist nachteilige Rechtswirkungen eintreten, nicht immer identisch sind. So hat der von seinem Sonderbetriebsvermögen ins Gesamthandsvermögen übertragende Mitunternehmer ggf. keine Kenntnis davon, wann die Gewinnfeststellungserklärung für die Mitunternehmerschaft abgegeben worden ist. Er kann dann nicht berechnen, wie lange er noch mit einer rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven rechnen muss. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge tritt der Rechtsnachfolger an die Stelle des Übertragenden.

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

Fehlende Steuererklärung: Ungeklärt ist, wann die Sperrfrist endet, wenn keine Steuererklärung abgegeben wurde. In der Literatur wird teilweise angenommen, die Frist liefe in diesen Fällen unendlich (so WIDMANN in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG [StSenkG/UntStFG] Rn. 12 [Grüne Blätter Februar 2002]) oder ende drei Jahre nach Zugang des Steuer- bzw. Feststellungsbescheids für das Übertragungsjahr (so wohl KORN/STRAHL, § 6 Rn. 513.27). Zumindest vermag auch die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist keinen Ablauf der Sperrfrist zu bewirken, da nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO die Frist erst mit Ablauf des Kj. beginnt, in dem Veräußerung oder Entnahme erfolgt ist.

II. Rechtsfolge des Satzes 4

1. Rückwirkender Teilwertansatz

1472

Rechtsfolge des Satzes 4 ist der Ansatz des Teilwerts rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung, was bewirkt, dass der Übertragende die bis zur Übertragung aufgelaufenen stillen Reserven versteuern muss. In Anbetracht der mit Satz 4 verfolgten Zielsetzung, einer zielgerichteten interpersonellen Verlagerung stiller Reserven entgegenzuwirken, erscheint die im Schrifttum vertretene Auffassung berechtigt, wonach ein rückwirkender Teilwertansatz insoweit nicht er-

forderlich ist, als der Übertragende weiterhin an den stillen Reserven beteiligt ist (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1637]; SCHAFLITZL in LINKLÄTERS, OPENHÖFF & RÄDLER, DB Beil. Nr. 1/2002, 31; SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 537; aA KIRCHHOF/REISS VI. § 15 Rn. 458).

Teilwertbegriff: s. Anm 572 ff.

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

1473 2. Auswirkung beim Übertragenden

Bilanzberichtigung erforderlich: Der Ansatz des Teilwerts anstelle des Buchwerts hat zur Folge, dass die StBil. des Übertragenden für das Wj. der Übertragung nachträglich unrichtig wird, weil das Kapitalkonto bei Einbeziehung des realisierten Gewinns höher wäre. Soweit sich ansonsten keine Konsequenzen für den Übertragenden aus der Gewinnrealisierung ergeben, werden Gewinnfeststellungsbescheid und/oder EStBescheid für den VZ der Übertragung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert. Zwar erfordert es eine Bilanzberichtigung grds., dass der Bilanzierende die Fehlerhaftigkeit der Bilanz subjektiv bis zum Tage der Bilanzaufstellung erkennen konnte; dies auch hier zu fordern, würde jedoch Satz 4 weitgehend leer laufen lassen, da dem Übertragenden im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung für das Übertragungsjahr regelmäßig die spätere Veräußerung oder Entnahme des WG durch den Übernehmenden nicht bekannt sein kann. Es ist daher davon auszugehen, dass der Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO keine materiell-rechtliche Unzulässigkeit der Bilanzberichtigung entgegensteht (vgl. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, 16. Aufl., § 175 AO Tz. 30 mwN; offen lassend BFH v. 5.9.2001 – I R 107/00, BStBl. II 2002, 134 unter II.1.c) aa); zweifelnd KORN/STRAHL, § 4 Rn. 421.1).

Ggf. Bilanzänderung wegen § 6b möglich: Soweit die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte, lag grds. ein tauschähnliches Rechtsgeschäft vor, das aber nach Satz 3 erfolgswirksam war. Ist aufgrund des Teilwertansatzes nunmehr rückwirkend Gewinn zu erfassen, ist dieser, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, durch § 6b begünstigt (vgl. JACHMANN, DStZ 2002, 203 [209]; SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6b Rn. 66; für die Rechtslage in 1999 und 2000 ebenso FREIKAMP, BB 2001, 2618 [2619 f.]). In der Bilanz des Übertragungsjahres kann dies im Wege einer Bilanzänderung iSv. § 4 Abs. 2 Satz 2 Berücksichtigung finden.

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

Auswirkungen auf die kautelarjuristische Praxis: Zur Vermeidung von aus Sicht des Übertragenden ungewollten Besteuerungsfolgen wird im Schrifttum diskutiert, ggf. Verfügungsbeschränkungen hinsichtlich des übertragenen WG zu vereinbaren (GECK, ZEV 2002, 41 [46]). Diese bleiben jedoch ohne dingliche Wirkung und führen demzufolge im Falle der Nichteinhaltung lediglich zu Schadensersatzansprüchen, nicht jedoch zur Vermeidung der Besteuerungsfolgen selbst (CREZELIUS, FR 2002, 805 [808]). Hinzu kommt, dass für den Fall, dass mehrfache Buchwertübertragungen hintereinander erfolgen, Veräußerungen oder Entnahmen kaum noch vom ersten Einbringenden nachvollzogen oder gar beeinflusst werden können; gleichwohl zieht aber eine Veräußerung durch den letzten Übertragungsempfänger den Teilwertansatz auch in Bezug auf alle vor-

angegangenen Übertragungen nach sich, soweit die Sperrfristen nicht eingehalten wurden. Die aus dieser Rechtslage folgende „Gefährdungshaftung“ jedes Übertragenden für die stillen Reserven kann nur dadurch abgemildert werden, dass im Zusammenhang mit der Übertragung jeweils schuldrechtl. Vereinbarungen über den Ausgleich von späteren Steuerbelastungen getroffen werden.

Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung fraglich: Es erscheint die Frage berechtigt, ob eine solche, sich aus dem Verhalten eines oder mehrerer Dritter herleitende Besteuerung den verfassungsrechtl. Anforderungen an die Erfüllung eines in der Person des Stpfl. verwirklichten stl. Tatbestands standhält (vgl. hierzu CREZELIUS, FR 2002, 805 [808]).

3. Auswirkung beim Übertragungsempfänger

1474

Auch beim Übertragungsempfänger sind die Bilanz für das Wj. der Übertragung und für alle Folgejahre falsch und müssen berichtigt werden. Estl. Konsequenzen können sich sowohl im Wj. der Übertragung als auch in Folgejahren ergeben, etwa im Hinblick auf höhere AfA, aber zB auch dadurch, dass durch den erhöhten Wert des BV die Grenze des § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a Af überschritten wird (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [60]). In einem solchen Fall sind die betreffenden Bescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Erfolgte die Übertragung in ein Gesamthandsvermögen, bewirken die aufgrund des rückwirkenden Teilwertansatzes gestiegenen AfA-Beträge uE eine Verminderung der Gewinnanteile aller an diesem Gesamthandsvermögen beteiligten Mitunternehmer nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels, nicht dagegen nur des Gewinnanteils desjenigen Mitunternehmers, aus dessen BV oder SonderBV das WG übertragen wurde (aA KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13279]).

E. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 5

I. Überblick

1474a

Satz 5 schränkt den Buchwertansatz nach Satz 3 dahingehend ein, dass insoweit, als durch die Übertragung der Anteil eines KStSubjekts an dem betreffenden WG mittelbar oder unmittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, der Teilwert anzusetzen ist. Sinn und Zweck der Vorschrift ist es zum einen, zu verhindern, dass infolge der Buchwertübertragung von WG stille Reserven auf an der Mitunternehmenschaft beteiligte KStSubjekte übergehen, die bei Realisation von diesen lediglich mit dem (gegenüber dem EStTarif) günstigeren KStSteuersatz zu versteuern wären (vgl. BTDrucks. 14/6882, 33; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11; DÜLL, StbJb. 2002/2003, 117 [140]). Zum anderen wird Satz 5 mit der Überlegung begründet, die in dem WG gespeicherten stillen Reserven könnten nicht durch die Veräußerung des WG selbst, sondern vielmehr im Wege der Veräußerung der infolge der Übertragung im Wert gestiegenen Anteile an dem mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekt innerhalb des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens und damit (zumindest nach Auffassung des Gesetzgebers) begünstigt realisiert werden (vgl. BRDrucks. 638/01, 51; BTDrucks. 14/6882, 33).

Beispiel (vgl. HOFFMANN, GmbHR 2002, 125 [132]): Einzelunternehmer X will ein in seinem BV befindliches WG, das stille Reserven enthält, verkaufen. Anstatt das WG unmittelbar zu verkaufen und den Veräußerungsgewinn als laufenden Gewinn zu versteuern, überträgt er das WG unentgeltlich gem. Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert auf eine

neugegründete X-GmbH & Co. KG, an der er selbst mit 1 % und die von ihm allein beherrschte X-GmbH mit 99 % beteiligt sind. Eine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen erfolgt nicht.

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

II. Tatbestandsvoraussetzungen

1474b 1. Übertragung nach Satz 3

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

1474c 2. Mitunternehmerische Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts

Grundsatz: Satz 5 kann nur dann zur Anwendung gelangen, wenn das KStSubjekt Mitunternehmerin der PersGes. ist, da der Anwendungsbereich von Satz 3 auf Übertragungen zwischen Mitunternehmerschaften und Mitunternehmern beschränkt ist (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.05; auch OFD Düss. v. 25.10.2004, DSfR 2005, 153).

Nicht-mitunternehmerische Beteiligung: Satz 3 ist auch anwendbar bei Übertragungen durch einen Mitunternehmer auf eine Mitunternehmerschaft, an der auch Gesellschafter beteiligt sind, die keine Mitunternehmer sind, weil das Gesellschaftsvermögen insgesamt BV der Mitunternehmerschaft (vgl. SCHMIDT/WACKER XXVI. § 15 Rn. 274) und damit ideell anteilig der einzelnen Mitunternehmer ist. Da bei dieser Sichtweise ein Vermögensanteil eines nicht mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekts am übertragenen WG folglich nicht begründet wird, findet jedoch Satz 5 keine Anwendung, so dass es auch insoweit beim Buchwert nach Satz 3 bleibt.

3. Erhöhung oder Begründung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut

1474d a) Erhöhung und Begründung gleichgestellt

Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Teilwert anzusetzen, soweit der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, kurz eines KStSubjekts (s. Anm. 1444b), an dem nach Satz 3 übertragenen WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Hingegen sollte nach dem Gesetzeswortlaut des Abs. 5 Satz 4 idF des StSenkG v. 23.10.2000 nur die „Erhöhung“ des Anteils eines KStSubjekts den Ansatz des Teilwerts zur Folge haben. Daraus wurde zT geschlossen, dass bereits zuvor ein Anteil des KStSubjekts an dem WG bestanden haben müsse (vgl. KORN, Festschr. Jakob, 2001, 157 [174]; zweifelnd MITSCH/GRÜTER, Inf. 2000, 651 [654]). Durch die mit dem UntStFG v. 20.12.2001 vorgenommene Ergänzung ist klargestellt, dass auch mit der Begründung des Anteils des KStSubjekts die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 5 insoweit erfüllt sind.

b) Unmittelbare und mittelbare Anteilsbegründung bzw. -erhöhung gleichgestellt

1474e

Satz 5 ist sowohl bei einer unmittelbaren als auch bei einer nur mittelbaren Anteilsbegründung bzw. -erhöhung des KStSubjekts an dem übertragenen WG anwendbar. Von einer mittelbaren Begründung bzw. Erhöhung ist bei Vorliegen doppel- oder mehrstöckiger PersGes. auszugehen (vgl. OFD Frankfurt v. 3.5.2004, DSStR 2004, 1086; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.4 mit Beispiel; SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 539), die dadurch gekennzeichnet sind, dass die ideell anteilige Beteiligung des an der OberGes. beteiligten KStSubjekts an den WG der UnterGes. durch die OberGes. vermittelt wird. Allerdings begreift die Fin-Verw. mitunter bereits die ideell anteilige Beteiligung des KStSubjekts an den gesamthänderisch gebundenen WG der Mitunternehmerschaft, an der sie unmittelbar beteiligt ist, als eine mittelbare (so OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.2). Bei diesem (uE unzutreffenden) Verständnis könnte es zu einer unmittelbaren Begründung bzw. Erhöhung des Anteils an einem WG lediglich noch im Fall der Übertragung in das (Sonder)BV des KStSubjekts kommen.

c) Anteil am übertragenen Wirtschaftsgut ausschlaggebend

1474f

Satz 5 gelangt nur dann zur Anwendung, wenn der Anteil des KStSubjekts an dem nach Satz 3 übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht. Nicht erfasst von Satz 5 wird die Fallgestaltung, in der sich durch eine Übertragung nach Satz 3 der Anteil des an der Mitunternehmerschaft beteiligten KStSubjekts an dem übertragenen WG vermindert und zugleich derjenige an den übrigen (nicht übertragenen) WG erhöht. Zwar wird es dabei regelmäßig zu einer wirtschaftsgutbezogenen Verlagerung stiller Reserven zwischen den Mitunternehmern kommen und sich (per Saldo) ggf. der Anteil des KStSubjekts an den stillen Reserven insgesamt erhöhen, so dass nach der gesetzgeberischen Zielsetzung insoweit eine Anwendung des Satzes 5 geboten wäre; gleichwohl fehlt es bezüglich derjenigen WG, deren stille Reserven auf das KStSubjekt übergegangen sind, an einer Übertragung nach Satz 3, so dass Satz 5 nicht anwendbar ist. Eine derartige Verlagerung ließe sich lediglich durch Vornahme einer personell zutreffenden Zuordnung der stillen Reserven auch im Ausbringungsfall vermeiden (s. Anm. 1460b).

Beispiel: An der X-GmbH & Co. KG sind die X-GmbH als Komplementärin sowie X und Y als Kommanditisten zu jeweils $\frac{1}{3}$ beteiligt. Im BV der KG befinden sich drei WG. Y scheidet gegen Sachwertabfindung aus der KG aus und erhält gegen Minderung seiner Gesellschaftsrechte das WG III übertragen, das er fortan in seinem nebenher bestehenden Einzelbetriebsvermögen nutzt. Die Bilanz der KG gestaltet sich vor dem Ausscheiden von Y wie folgt:

Aktiva	X-GmbH & Co. KG				Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
WG I	100	1000	Kapital X-GmbH	400	1000	
WG II	100	1000	Kapital X	400	1000	
WG III	1000	1000	Kapital Y	400	1000	
	1200	3000		200	3000	

Die Übertragung des WG III in das Einzelbetriebsvermögen des Y erfolgt gem. Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert. Hierzu ist in der Gesellschaftsbilanz der KG das Kapitalkonto von Y an den Buchwert des auf ihn übertragenen WG III anzupassen (Erhöhung um 600) und das Kapitalkonto der X-GmbH sowie des X ist um jeweils 300 zu vermin-

dern; sodann ist das WG III zu Lasten des Kapitalkontos des Y auszubuchen (zur bilanziellen Darstellung s. auch Anm. 1460a). Es ergibt sich folgende KG-Bilanz:

Aktiva	X-GmbH & Co. KG		Passiva		
	Buchwert	Teilwert	Buchwert	Teilwert	
WG I	100	1 000	Kapital X-GmbH	100	1 000
WG II	100	1 000	Kapital X	100	1 000
	200	2 000		200	3 000

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

1474g d) Bestimmung des Anteils des Körperschaftsteuersubjekts an dem übertragenen Wirtschaftsgut

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

Quotaler Anteil am Wirtschaftsgut: Nach Auffassung der FinVerw. (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1) ist der Anteil des KStSubjekts am übertragenen WG durch eine (ggf. ideell anteilige) Zurechnung des WG auf das betreffende KStSubjekt zu ermitteln. Bei dieser Sichtweise ist es für die Anwendung von Satz 5 weder entscheidend, ob das KStSubjekt durch die Übertragung bereichert wurde, noch ist es von Bedeutung, ob stille Reserven auf das KStSubjekt verlagert worden sind. Vielmehr genügt es für die Anwendung von Satz 5, dass der sich im Wege einer quotalen Zurechnung dieses WG ergebende Anteil des KStSubjekts begründet oder erhöht worden ist.

Auf das Körperschaftsteuersubjekt übergehender Anteil an den stillen Reserven des Wirtschaftsguts: Da Satz 5 eine Verlagerung stiller Reserven in das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren verhindern soll, wird die Auffassung vertreten, dass der Anteil des KStSubjekts an dem übertragenen WG vielmehr als dessen Anteil an den in diesem WG enthaltenen stillen Reserven zu verstehen sei (GROH, DB 2003, 1403 [1407]; KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465). Nach dieser Auffassung ist mithin ein Anwendungsfall von Satz 5 dann nicht gegeben, wenn die stillen Reserven dem bzw. den übertragenden Mitunternehmer(n) durch die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zugeordnet worden sind und es durch die Übertragung des WG folglich nicht zu einem Überspringen stiller Reserven auf das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt kommt (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1407]; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [730]; KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465). Letztlich erscheine bei einer Zuweisung der stillen Reserven zum Einbringenden kein Fall denkbar, in dem ein Missbrauch, wie ihn Satz 5 im Auge hat, möglich sei (so KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [730]). Hiergegen wird indes eingewendet, dass Satz 5 im Unterschied zu Satz 4 nicht die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen erwähne, sondern vielmehr allein auf den Anteil des KStSubjekts an dem übertragenen WG abstelle; folglich könne durch eine Zuordnung stiller Reserven durch Ergänzungsbilanzen die Anwendung des Sat-

zes 5 nicht verhindert werden (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1; WENDT, FR 2002, 53 [65]; SCHAFLITZL in LINKLÄTERS, OPPENHOFF & RÄDLER, DB 2002, Beil. Nr. 1, 32; BRIESE, GmbHR 2005, 207 [213]; SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 539; SCHMIDT/WACKER XXVI. § 15 Rn. 687; MÜLLER in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rn. 45.2; fragend VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 [1524 f.]).

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

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

► *Verhinderung von Objektgesellschaften:* Wie ausgeführt, soll Satz 5 jedoch einer Schaffung von Objektgesellschaften entgegenwirken, so dass die Regelung immer dann anzuwenden ist, wenn es infolge von Übertragungen nach Satz 3 zu einer Bereicherung des mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekts und damit zu einer Wertsteigerung der Anteile an selbigem kommt. Dabei wird im Regelfall zugleich eine Verlagerung stiller Reserven auf das betreffende KStSubjekt bewirkt werden, so dass sich insoweit auch bezüglich dieser zweiten Zielsetzung des Satzes 5 die Auslegung als zutreffend erweist, dass der Anteil des KStSubjekts am WG mit dem Anteil an den stillen Reserven gleichzusetzen sei. Allerdings ist zumindest eine Fallkonstellation (s. Anm. 1474h) vorstellbar, in der infolge der Übertragung nach Satz 3 zwar eine Bereicherung des KStSubjekts eintritt, eine Verlagerung stiller Reserven auf das KStSubjekt jedoch nicht stattfindet. Auch in diesem Fall ist eine Anwendung des Satzes 5 geboten.

► *Ergebnis:* Satz 5 ist uE immer dann anzuwenden, wenn infolge der Übertragung des WG stille Reserven auf das KStSubjekt übergegangen sind und/oder eine Bereicherung des KStSubjekts eingetreten ist. Demgegenüber zieht die Auffassung der FinVerw., nach der sich der auf das KStSubjekt entfallende WG-Anteil durch eine nach Maßgabe der Beteiligungsquote vorzunehmende ideelle Zurechnung dieses WG bestimmen soll, den Anwendungsbereich des Satzes 5 zu weit, während die Überlegung, Satz 5 gelange nur dann zur Anwendung, wenn durch die Übertragung nach Satz 3 stille Reserven auf das KStSubjekt übergangen, eine zu enge Interpretation darstellt.

e) Fälle der Anteilserhöhung oder -begründung

1474h

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

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

► *Gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (offene Sacheinlage):* Wird in diesem Fall das die Gesellschaftsrechte des Übertragenden darstellende Kapitalkonto um den Teilwert des übertragenen WG erhöht und werden zur Gewährleistung des

nach Satz 3 gebotenen Buchwertansatzes die stillen Reserven dem Übertragenden in einer negativen Ergänzungsbilanz zugewiesen, so stellt dies nach Auffassung der FinVerw (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1) einen Anwendungsfall von Satz 5 dar. UE ist dies unzutreffend, da weder stille Reserven auf das KStSubjekt verlagert worden sind noch eine Bereicherung des KStSubjekts vorliegt (ebenso KIRCHHOFF/REISS VII. § 15 Rn. 465). Allerdings ist Satz 5 uE anwendbar, wenn die Gutschrift nicht nur auf dem Kapitalkonto des Übertragenden, sondern (anteilig) auf den Kapitalkonten der anderen Mitunternehmer erfolgt (disquotale Übertragung, s. Anm. 1455) und die stillen Reserven durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz allein dem Übertragenden zugewiesen werden (str., s. Anm. 1468a). Zwar springen in diesem Fall keine stillen Reserven auf das KStSubjekt über, gleichwohl ist dieses durch die Übertragung bereichert worden, so dass ein Anwendungsfall von Satz 5 vorliegt.

► *Unentgeltlich (verdeckte Sacheinlage)*: Erfolgt die Übertragung unentgeltlich und wird dabei das auf die Mitunternehmerschaft übertragene WG in der Gesellschaftsbilanz mit dem Buchwert angesetzt und werden anteilig diejenigen Kapitalkonten der Gesellschafter, die keine Gesellschaftsrechte ausweisen, oder wird insgesamt das gesamthänderisch gebundene Rücklagekonto erhöht (zur Darstellung s. Anm. 1452a), so sind beide Anwendungsvoraussetzungen des Satzes 5 erfüllt: Mangels Aufstellung von Ergänzungsbilanzen sind stille Reserven auf das an der PersGes. beteiligte KStSubjekt übergesprungen und wegen der Unentgeltlichkeit der Übertragung ist eine Bereicherung des KStSubjekts gegeben (vgl. auch BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, S. 132). Auch die FinVerw. nimmt hier zutreffend einen Anwendungsfall von Satz 5 an (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Werden in der Gesellschaftsbilanz die Kapitalkonten der Gesellschafter, die keine Gesellschaftsrechte ausweisen, jeweils anteilig bzw. wird das Rücklagekonto um den Teilwert des übertragenen WG erhöht und werden zudem die stillen Reserven durch eine negative Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugewiesen, so ist dies der sich bei einer disquotalen Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einstellenden Situation vergleichbar: Zwar fehlt es an einer Verlagerung stiller Reserven auf das KStSubjekt, gleichwohl ist Satz 5 wegen der bewirkten Bereicherung des beteiligten KStSubjekts anwendbar.

► *Teilentgeltlich*: Erfolgt die Übertragung zT gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich, so ist der Vorgang gemäß der Trennungstheorie in einen voll entgeltlichen (soweit Gesellschaftsrechte gewährt werden) und in einen voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten (s. Anm. 1453). Bezüglich des voll entgeltlichen Teils gelten die Ausführungen zur offenen Sacheinlage, für den voll unentgeltlichen Teil diejenigen zur verdeckten Sacheinlage entsprechend. Folgt man der Auffassung der FinVerw., so ist diese Aufteilung allerdings obsolet, da sodann sowohl Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als auch unentgeltliche Übertragungen von Satz 5 erfasst werden.

Beispiel: An der X-GmbH & Co. KG sind die X-GmbH und X zu je ½ beteiligt. Im bisherigen BV der KG befindet sich ein WG (Buchwert = Teilwert 200). X überträgt gemäß Satz 3 Nr. 1 ein WG (Buchwert 100, Teilwert 200) seines EinzelBV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in Höhe von 100. In der Gesellschaftsbilanz setzt die KG das übertragene WG mit einem Wert von 150 an und erhöht das Kapitalkonto des X um 100 sowie die gesamthänderisch gebundene Rücklage um 50. Für X wird zudem eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 50 und einem Minderwert für das WG von 50 aufgestellt.

Die Übertragung erfolgt zur Hälfte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und zur Hälfte unentgeltlich. Satz 5 ist bezüglich des gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragenen Teils nicht anwendbar (kein Übergang stiller Reserven, keine Bereicherung der X-GmbH), während bezüglich des unentgeltlich übertragenen Teils Satz 5 zur Anwendung gelangt. Diesbezüglich ist allerdings zu beachten, dass infolge der Erhöhung der Gesellschaftsrechte des X die X-GmbH fortan nur noch zu $\frac{1}{3}$ beteiligt ist und folglich auch nur insoweit der Teilwert anzusetzen ist (s. hierzu Anm. 1474f). Das gleiche Ergebnis ergäbe sich, wenn in der Gesellschaftsbilanz das WG mit seinem Buchwert von 100 angesetzt und das Kapitalkonto des X um diesen Betrag erhöht worden wäre, da auch in diesem Fall die Übertragung zur Hälfte unentgeltlich erfolgt wäre (s. Anm. 1459a).

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

► *Gegen Minderung von Gesellschaftsrechten (offene Sachentnahme):* Zwar erfolgt die Übertragung selbst zum Buchwert, gleichwohl wird man bei der Beantwortung der Frage, in welchem Umfang der Übertragungsempfänger Gesellschaftsrechte für den Erhalt des WG hingeben muss, auf den Teilwert des WG abstellen (zur Vorgehensweise ausführlich Anm. 1460a). Dies aber bedeutet, dass es insoweit an einer Bereicherung des KStSubjekts fehlt; zwar gewinnt das KStSubjekt von den übrigen Mitunternehmern einen Anteil am übertragenen WG hinzu, jedoch wird dieser Hinzugewinn durch entsprechende Einbußen an den übrigen WG der Mitunternehmerschaft kompensiert. Gleichwohl kommt es bezüglich der in dem übertragenen WG gespeicherten stillen Reserven zu einer Verlagerung von den übrigen Mitunternehmern auf das empfangende KStSubjekt (vgl. KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenernehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, S. 132), allerdings nur dann, wenn man im Ausbringungsfall, entgegen der in Anm. 1460b vertretenen Auffassung, eine personelle Zuordnung stiller Reserven für nicht zulässig erachtet. Doch selbst wenn man eine solche Zuordnung unterlässt, ist zu beachten, dass zwar stille Reserven im übertragenen WG auf das KStSubjekt übergehen und insoweit in den KStBereich überwechseln, zugleich jedoch wegen der Verminderung der Gesellschaftsrechte des KStSubjekts stille Reserven von diesem auf die anderen Mitunternehmer übergehen und folglich, soweit es sich bei diesen um natürliche Personen handelt, auch eine Entlassung stiller Reserven aus dem kstl. Bereich stattfindet. Angesichts dieses wechselseitigen Transfers stiller Reserven zwischen kstl. und estl. Sphäre sollte uE Satz 5 nur insoweit anwendbar sein, als per Saldo stille Reserven in den kstl. Bereich überwechseln. Besser noch wäre es allerdings, eine personelle Zuordnung sowohl der stillen Reserven in dem übertragenen als auch in den nicht übertragenen WG zuzulassen.

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

► *Teilentgeltlich*: Erfolgt die Übertragung zT gegen Minderung von Gesellschaftsrechten und zT unentgeltlich, so ist der Vorgang gemäß der Trennungstheorie in einen voll entgeltlichen (soweit Gesellschaftsrechte gemindert werden) und in einen voll unentgeltlichen Teil aufzuspalten (s. Anm. 1453). Bezüglich des voll entgeltlichen Teils gelten die Ausführungen zur offenen Sachentnahme, für den voll unentgeltlichen Teil diejenigen zur verdeckten Sachentnahme entsprechend.

Übertragungen nach Satz 3 Nr. 3 zwischen den Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft: Bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem SonderBV eines Mitunternehmers in das SonderBV des beteiligten KStSubjekts bei derselben Mitunternehmerschaft ist Satz 5 anwendbar (ebenso KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, S. 132). Infolge der Unentgeltlichkeit ist das KStSubjekt bereichert und die stillen Reserven werden in den Bereich des KStRechts verlagert. Letzteres allerdings nur dann, wenn keine Zuordnung der stillen Reserven zum Übertragenden erfolgt (s. hierzu Anm. 1461b). Erfolgt die Übertragung aus dem SonderBV des KStSubjekts in das SonderBV eines anderen Mitunternehmers, so ist Satz 5 nicht anzuwenden, da sich der Anteil des KStSubjekts an dem WG vermindert (vgl. KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465). Zur Anwendbarkeit von Satz 5, wenn Übertragungsempfänger ebenfalls ein KStSubjekt ist, s. Anm. 1474i.

1474i f) Keine Erhöhung oder Begründung des Anteils

Keine vermögensmäßige Beteiligung des Körperschaftsteuersubjekts: Satz 5 gelangt nicht zur Anwendung, wenn das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt nicht am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, zB die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG weder an deren Gewinn und Verlust noch an den stillen Reserven beteiligt ist (vgl. SCHMIDT/WACKER XXVI. § 15 Rn. 687; GROH, DB 2003, 1403 [1407]; BRANDENBERG, FR 2000, 1182 [1188]).

Übertragender ist Körperschaftsteuersubjekt: Erfolgt die Übertragung eines WG auf die Mitunternehmerschaft durch ein mitunternehmerisch beteiligtes KStSubjekt, so liegt eine Übertragung nach Satz 3 vor (ggf. vGA s. Anm. 1445d), die grundsätzlich zur Anwendung von Satz 5 führen kann.

► *Unveränderte vermögensmäßige Beteiligung des KStSubjekts:* Ist das KStSubjekt zu 100 % am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt, so ist bei Übertragungen durch das KStSubjekt auf die Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) die Voraussetzung des Satzes 5 nicht erfüllt, weil durch die Übertragung der Anteil des KStSubjekts an dem betreffenden WG weder erhöht noch begründet wird; vielmehr ist das WG vor und nach der Übertragung vermögensmäßig allein dem übertragenden KStSubjekt zuzurechnen (vgl. BMF v. 7.2.2002, FR 2002, 483; OFD Frankfurt v. 3.5.2004, DStR 2004, 1086).

► *Verminderung des vermögensmäßigen Anteils des KStSubjekts:* Kommt es infolge der Übertragung zu einer Verminderung des Anteils des übertragenden KStSubjekts an dem WG, so ist zu unterscheiden: Soweit an der aufnehmenden Mitunternehmerschaft Gesellschafter beteiligt sind, die keine KStSubjekte sind, ist Satz 5 nicht anwendbar (vgl. BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, S. 134); soweit allerdings (ggf. zum selben Konzernkreis gehörende) KStSubjekte mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind, kann nach Auffassung der FinVerw. die Übertragung des WG nur insoweit zum Buchwert erfolgen, als das WG dem übertragenden KStSubjekt nach der Übertragung noch ideell anteilig zuzurechnen ist (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.

2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11; OFD Hannover v. 24.7.2003, DStR 2003, 1754; glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 540; GROH, DB 2003, 1403 [1407]). Dem könne nicht entgegengehalten werden, dass das betreffende WG vor und nach der Übertragung zu 100 % nur KStSubjekten zuzurechnen sei (vgl. OFD Hannover v. 24.7.2003, DStR 2003, 1754). Satz 5 ist demnach auch bei unentgeltlichen Übertragungen aus dem SonderBV eines KStSubjekts in das SonderBV eines anderen an derselben Mitunternehmerschaft beteiligten KStSubjekts anzuwenden. UE ist Satz 5 in den vorgenannten Fällen, in denen es lediglich zu einer Verschiebung des Anteils an dem übertragenen WG zwischen einzelnen KStSubjekten kommt, nicht anwendbar, da keine Verlagerung stiller Reserven auf ein KStSubjekt bewirkt wird, sondern die stillen Reserven vielmehr darin verbleiben (glA KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 717 [722]; IDW Stellungnahme v. 25.9.2002, Wpg. 2002, 1087 [1093, II. 7.]; BERGSTEINER, Umstrukturierung von Personenunternehmen mit Einzelwirtschaftsgütern, 2002, S. 133; RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1637]).

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

► *Doppel- oder mehrstöckige PersGes.:* Überträgt eine Mitunternehmerschaft (OberGes.) ein WG aus ihrem Gesellschaftsvermögen in das Gesellschaftsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft (UnterGes.), an der sie beteiligt ist, so ist eine Übertragung nach Satz 3 gegeben (§ 15 Anm. 682). Ist an der OberGes. ein KStSubjekt vermögensmäßig beteiligt und die OberGes. zu 100 % vermögensmäßig an der UnterGes. beteiligt, so ist kein Anwendungsfall von Satz 5 gegeben, da sich der vermögensmäßige ideelle Anteil des an der OberGes. beteiligten KStSubjekts an dem übertragenen WG nicht verändert hat (vgl. OFD Düss. v. 25.10.2004, DStR 2005, 153 mit Beispiel). Satz 5 gelangt allerdings insoweit zur Anwendung, als neben der OberGes. ein KStSubjekt an der UnterGes. vermögensmäßig beteiligt ist (uE allerdings teleologische Reduktion insoweit geboten, als es hierdurch lediglich zu einer vermögensmäßigen Verschiebung zwischen einzelnen KStSubjekten kommt, s.o.).

► *SchwesterPersGes.:* Ob Satz 3 auch für Übertragungen zwischen SchwesterPersGes. gilt, ist umstritten (hierzu Anm. 1447d). Erachtet man Satz 3 in diesem Fall für nicht anwendbar, so kommt es ohnehin zu einer Aufdeckung (aller) stiller Reserven, so dass sich die Frage nach der Anwendbarkeit von Satz 5 nicht stellt. Satz 5 gelangt jedoch auch dann nicht zur Anwendung, wenn man eine steuerneutrale Übertragung zwischen SchwesterPersGes. insoweit für zulässig erachtet, als die jeweiligen Gesellschafter vor und nach der Übertragung an dem WG beteiligt sind, und dies aus Abs. 5 Satz 1 bzw. Satz 2 oder aber aus allg. Grundsätzen (vgl. KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 461) herleitet, da es bei dieser Sichtweise an einer für die Anwendung von Satz 5 erforderlichen Übertragung nach Satz 3 fehlt. Sollte bei derlei Übertragungen ein auf Seiten der empfangenden Mitunternehmerschaft beteiligtes KStSubjekt vermögensmäßig etwas an dem übertragenden WG hinzugewinnen, so erfolgt insoweit eine Aufdeckung wegen Vorliegens einer verdeckten Einlage, nicht aber nach Satz 5. Dieser ist auch dann nicht anwendbar, wenn man Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen SchwesterPersGes. unter Satz 3 subsumiert, da in diesem Fall der vermögensmäßige WG-Anteil des an beiden PersGes. beteiligten KStSubjekts durch die Übertragung keine Veränderung erfährt (vgl. GROH, DB 2002, 1904

[1907 f.]). Folglich ist lediglich bei beteiligungsverschiedenen SchwesterPersGes. und Zunahme des vermögensmäßigen Anteils des KStSubjekts an dem übertragenen WG die Anwendung von Satz 5 in Betracht zu ziehen.

1474j 4. Anwendungskonkurrenz zur verdeckten Einlage

Voraussetzungen der verdeckten Einlage erfüllt: Ist der nach Satz 3 unentgeltlich übertragende Mitunternehmer oder eine ihm nahestehende Person zugleich Gesellschafter der an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligten KapGes., deren Anteil am übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, so sind neben den Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 5 zugleich diejenigen einer verdeckten Einlage iSv. Abs. 6 Satz 2 erfüllt (bereits REISS, StW 2000, 399 [408] zu Abs. 5 idF des StSenkG; GROH, DB 2003, 1403 [1408]; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1.; zur verdeckten Einlage s. Anm. 1488b). Überträgt die Mitunternehmerschaft unentgeltlich ein WG nach Satz 3 auf die Mitunternehmer-KapGes., so liegt zumindest insoweit eine verdeckte Einlage vor, als einer der Kapitalgesellschafter auch vermögensmäßig an der übertragenden Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Da Abs. 6 Satz 4 die Regelung des Abs. 5 für vorrangig erklärt, liegt gesetztesystematisch die Schlussfolgerung nahe, dass bei Übertragungsvorgängen iSd. Satzes 3 die für die verdeckte Einlage geltenden allgemeinen Bewertungsregeln, die grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung führen, suspendiert sind und, vorbehaltlich der Regelung des Satzes 5, auch insoweit eine Buchwertübertragung zulässig ist. Der durch Satz 5 verordnete Teilwertansatz ist daher als Revitalisierung der Grundsätze zur stl. Behandlung der verdeckten Einlage zu verstehen (vgl. KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503).

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

► *Übertragung aus betrieblichen Gründen:* Erfolgt die Übertragung aus eigenbetrieblichen Gründen unentgeltlich, zB Übertragung eines Warenmusters durch einen Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft, so ist Abs. 4 anzuwenden (vgl. zum Konkurrenzverhältnis zu Abs. 4 ausführlich Anm. 1431; zu den grundsätzlichen Rechtsfolgen von Abs. 4 s. Anm. 1435 ff.). Dies nicht zuletzt deswegen, weil hier eine Anwendung von Satz 5 zu einer zweifachen Besteuerung der stillen Reserven führen würde; zum einen infolge des (anteiligen) Teilwertansatzes anlässlich der Übertragung, zum anderen in den Anteilen an der begünstigten KapGes., da sich deren AK wegen des Nichtvorliegens einer verdeckten Einlage nicht erhöhen würden, gleichwohl ihr tatsächlicher Wert infolge der Bereicherung der KapGes. ansteigen würde.

► *Aus gesellschaftsrechtlichen Gründen:* Sollte hingegen (in seltenen Fällen) die unentgeltliche Übertragung des WG auf die Mitunternehmerschaft durch das Gesellschaftsrechtsverhältnis zwischen dem Übertragenden und der PersGes. veranlasst sein, zB weil dieser der PersGes. in der Krise etwas zugewenden will,

während die beteiligte KapGes., an der weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt ist, keine entsprechenden Beiträge leisten kann, so ist weder eine verdeckte Einlage gegeben noch ist Abs. 4 anwendbar. In diesem Fall würde es mithin zur vorstehend beschriebenen zweifachen Besteuerung der stillen Reserven kommen. Dem kann nicht die Überlegung entgegengehalten werden, der Übertragende habe vor der Übertragung das WG anteilig zum Teilwert aus dem HerkunftsBV entnommen, es sodann den Gesellschaftern der KapGes. zugewendet, diese hätten es anschließend verdeckt in die KapGes. eingelegt, woraufhin sich die AK ihrer Anteile erhöhten, und schließlich habe die KapGes. das anteilige WG unentgeltlich nach Satz 3 auf die Mitunternehmenschaft übertragen, da bei diesem Verständnis jedwede unentgeltliche bzw. disquotale Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (s. Anm. 1455) entgegen der Grundaussage von Satz 3 eine anteilige Aufdeckung stiller Reserven bewirken müsste. Um in diesem Fall eine zweifache Besteuerung der stillen Reserven zu vermeiden, wird man, obwohl gerade keine verdeckte Einlage vorliegt, im Wege einer teleologischen Extension von Abs. 6 Satz 2 dennoch eine Erhöhung der AK der Anteile an der begünstigten KapGes. annehmen müssen.

5. Mitunternehmenschaften ohne Gesamthandsvermögen

1474k

Da nach hM auch bei Mitunternehmenschaften ohne Gesamthandsvermögen, wie etwa der atypisch stillen Gesellschaft, Satz 3 Anwendung findet (s. Anm. 1444a), ist in diesen Fällen der Anwendungsbereich des Satzes 5 ebenso eröffnet. Als mögliche Fallkonstellationen werden dabei die Übertragung von WG durch atypisch still Beteiligte in das mitunternehmerische BV einer GmbH & atypisch Still genannt (Grund: regelmäßig unvermeidbare vermögensmäßige Beteiligung der GmbH, vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2003, 713 [714]) als auch die Aufnahme einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter, die stl. ggf. als Übertragung einzelner WG nach Satz 3 des Inhabers des Handelsgewerbes in das mitunternehmerische BV zu werten ist (Grund: zwangsläufige Begründung eines Anteils der atypisch still beteiligten KapGes. an den übertragenen WG, vgl. PYSKA, DStR 2003, 857 [861]). Dies gilt uE jedoch nur dann, wenn infolge der jeweiligen Übertragung tatsächlich ein Anteil der KapGes. an den übertragenen WG begründet wird oder sich erhöht, was nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 1474h) zumindest bei einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten unter Aufstellung von Ergänzungsbilanzen regelmäßig nicht gegeben ist (einschränkend auch LIEBER/STIFTER, FR 2003, 831 [833 f.]).

III. Rechtsfolgen

1. Ansatz des Teilwerts

1474l

Soweit durch die Übertragung des WG der Anteil eines KStSubjekts an dem WG unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich dieser erhöht, ist der Teilwert anzusetzen, während es für den übrigen Teil der Übertragung beim Buchwertansatz verbleibt (vgl. WENDT, FR 2002, 53 [65]; SCHMIDT/WACKER XXVI. § 15 Rn. 687). Die anteilige Aufdeckung der stillen Reserven bestimmt sich nach der Beteiligungsquote des KStSubjekts am Gesamthandsvermögen; erfolgt die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so ist die sich nach der „Kapitalerhöhung“ ergebende Quote ausschlaggebend (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Dabei ist

auf den Teilwert im Zeitpunkt der Übertragung des WG nach Satz 3 abzustellen; ein nachträgliches Absinken des Teilwerts bewirkt folglich keine rückwirkende Korrektur des nach Satz 5 angesetzten Werts (KSM/WERNDL, § 6 Rn. L 48).

1474m 2. Auswirkungen beim Übertragenden

Gewinnrealisation durch Entnahme bzw. Tausch: Steuersystematisch liegt im Fall der unentgeltlichen Übertragung sowie disquotaler Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte insoweit, als das WG nach der Übertragung anderen Steuersubjekten zuzurechnen ist, eine Entnahme aus dem abgebenden BV bzw. SonderBV vor, die, gäbe es die Regelung des Satzes 3 nicht, gem. Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 ohnehin zum Teilwert zu bewerten wäre (weitergehend GROH, DB 2003, 1403 [1404]). Satz 5 lässt nunmehr diesen stsystematisch gebotenen, durch Satz 3 im Vorfeld jedoch suspendierten Teilwertansatz wiederaufleben. Ob stsystematisch eine Entnahme auch dann anzunehmen ist, wenn durch die Übertragung zugleich eine verdeckte Einlage bewirkt wird und sich die Anteile an der begünstigten KapGes. im BV bzw. SonderBV des Anteilseigners befinden (so SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 550), oder ob in diesem Fall die Gewinnauswirkung vielmehr aus Abs. 6 Satz 2 erfolgt (so Anm. 1488d), kann angesichts des gleichen materiellen Ergebnisses letztlich dahinstehen. Liegt der Teilwert über dem Buchwert des übertragenen WG, so ist im abgebenden BV bzw. SonderBV der Differenzbetrag als Entnahmegewinn zu versteuern (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1404]). Entstammt das WG einem gewerblichen (Sonder)BV, so unterliegt der Entnahmegewinn auch der GewSt. (vgl. OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Sollte der Teilwert den Buchwert unterschreiten, weil zB eine Teilwertabschreibung gem. Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2 wegen einer nicht dauernden Wertminderung ausgeschlossen war, so ergibt sich im abgebenden (Sonder)BV ein entsprechender Entnahmeverlust. Bringt man, entgegen der hier vertretenen Auffassung, mit der FinVerw. Satz 5 auch bei einer quotale entsprechenden Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten zur Anwendung, so kann man, weil diese Übertragungen einen täuschähnlichen Vorgang darstellen (s. Anm. 1453a), den sich nach Satz 5 ergebenden Teilwertansatz insoweit als Rückbesinnung auf die grundsätzliche mit dem Tausch verbundene Aufdeckung stiller Reserven begreifen.

Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile an der begünstigten Kapitalgesellschaft: Ist mit der Übertragung nach Satz 3 zugleich der Tatbestand der verdeckten Einlage erfüllt (s. Anm. 1474j), so erhöhen sich gem. Abs. 6 Satz 2 für den betreffenden Anteilseigner die AK seiner Beteiligung an der begünstigten KapGes. um den anteiligen Teilwert des übertragenen WG (zutreffende hM, vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.7; KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465; SCHMIDT/WACKER XXVI. § 15 Rn. 687; VAN LISHAUT, DB 2001, 1519 [1523 Fn. 49]; OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1; aA MÜLLER in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rn. 45.3). Bei der KapGes. ist das Einlagekonto nach § 27 KStG um den Betrag der verdeckten Einlage zu erhöhen (vgl. KORN, KÖSDI 2002, 13272 [13281]).

Anwendbarkeit von § 6b: Im Fall der unentgeltlichen Übertragung kann ein sich nach Abs. 5 Satz 5 ergebender Gewinn nicht durch die Anwendung von § 6b neutralisiert werden, da es an der für § 6b erforderlichen Veräußerung fehlt (vgl. JACHMANN, DStZ 2003, 203 [209]). Sollte mit der FinVerw. auch bei einer quotale entsprechenden Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Ge-

sellschaftsrechten nach Satz 5 (anteilig) der Teilwert anzusetzen sein, so ist, weil es sich dabei um ein tauschähnliches Rechtsgeschäft handelt, eine Veräußerung iSv. § 6b gegeben. Bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen wäre der sich aus dem Teilwertansatz ergebende Gewinn mithin nach § 6b begünstigt (vgl. JACHMANN, DStZ 2003, 203 [209]).

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

► § 8b Abs. 2 KStG: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch ein KStSubjekt, so greift bezüglich der nach Satz 5 aufzudeckenden stillen Reserven die StFreistellung des § 8b Abs. 2 iVm. Abs. 3 KStG (so wohl auch OFD Chemnitz v. 20.9.2005, Haufe-Index 1415062), wenngleich ein derartiger Realisationstatbestand in § 8b Abs. 2 Satz 1 bzw. Satz 3 KStG nicht genannt ist. Dabei ist uE zunächst Abs. 5 als allgemeine Bewertungsvorschrift anzuwenden und sodann sind die sich aus § 8b KStG ergebenden stl. Konsequenzen abzubilden (vgl. SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 540; aA FROTSCHER/MAAS, § 8b KStG Rn. 101a; SCHROER/STARKE/UNTERBERG, FR 2002, 875 [877]: Subsidiarität von Abs. 5 gegenüber § 8b Abs. 2 KStG). Die Anwendung der StFreistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG wird man, sollte der Übertragungsvorgang nach Satz 3 zugleich die Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Einlage erfüllen, aus § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG herleiten können (ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 540) sowie im Fall einer Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten, vorausgesetzt, man begründet dies mit der FinVerw. überhaupt als einen Anwendungsfall von Satz 5, damit begründen können, dass es sich dabei um einen tauschähnlichen Vorgang handelt, der von § 8b Abs. 2 KStG unstreitig erfasst wird (vgl. DÖTSCH/PUNG, DB 2003, 1016 [1021]). Sollte weder eine verdeckte Einlage noch eine Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten vorliegen, so ist uE gleichwohl § 8b Abs. 2 KStG anwendbar, da es sich auch bei den nach Satz 5 realisierten stillen Reserven um einen Ertrag aus der Substanz der übertragenen Anteile handelt (für eine grundsätzliche Anwendung von § 8b Abs. 2 KStG auch auf die Ersatzrealisationstatbestände SCHILD/EISELE, DStZ 2003, 443 [444]).

► § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a: Erfolgt die Übertragung iSv. Satz 3 durch eine natürliche Person, so ist der sich nach Satz 5 ergebende Übertragungsgewinn gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a iVm. § 3c Abs. 2 hälftig stfrei zu stellen, da diese Regelungen beide hier in Frage kommenden Übertragungssachverhalte erfassen (verdeckte Einlage und damit Entnahme aus dem abgebenden BV bzw. SonderBV bzw. tauschähnlicher Vorgang); s. hierzu auch § 3 Nr. 40 Anm. 105, 108, 110.

3. Auswirkungen beim Übertragungsempfänger

1474n

Wertansatz im aufnehmenden Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen: Beim Übertragungsempfänger ist das WG mit dem anteiligen Teilwert auszuweisen. Im Fall der unentgeltlichen Übertragung bzw. disquotalen Übertragung gegen Gesellschaftsrechte ist im aufnehmenden BV bzw. SonderBV eine Einlage anzunehmen, die, gäbe es die Regelung des Satzes 3 nicht, gem. Abs. 1 Nr. 5 zum Teilwert anzusetzen wäre. Satz 5 reaktiviert nun diese Rechtsfolge insoweit, als der Anteil eines KStSubjekts an dem WG begründet wird oder sich erhöht. Da sowohl im abgebenden (Sonder)BV als auch im aufneh-

menden (Sonder)BV der Teilwert anzusetzen ist, kann dies zudem als Ausdruck des Rechtsgedankens von Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 verstanden werden (so SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 544). Sollte Satz 5 mit der FinVerw. ebenso im Fall der Übertragung gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten zur Anwendung gelangen, so bewirkt die nach Satz 5 erzwungene Aufdeckung stiller Reserven im Grundsatz eine vergleichbare Rechtsfolge wie Abs. 6 Satz 1 (dort allerdings Ansatz des gemeinen Werts).

Bilanzielle Darstellung: Die bilanzielle Darstellung erschöpft sich nicht im anteiligen Teilwertansatz an sich, sondern muss darüber hinaus die Zuordnung dieses anteiligen Teilwerts zum begünstigten KStSubjekt gewährleisten. Bei Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen in das BV bzw. SonderBV des mitunternehmerisch beteiligten KStSubjekts sowie bei Übertragungen aus dem SonderBV eines anderen Mitunternehmers in das SonderBV des KStSubjekts ist dies gewährleistet, da das jeweilige ZielBV im alleinigen Eigentum des KStSubjekts steht. In der betreffenden Bilanz des KStSubjekts ist folglich der Anteil des WG, der infolge der Übertragung des WG ihm erstmalig zuzurechnen ist, mit dem Teilwert anzusetzen, während der Anteil des WG, der ihm ggf. bereits vor der Übertragung ideell anteilig zuzurechnen war, mit dem Buchwert auszuweisen ist. Anders hingegen, wenn ein anderer Mitunternehmer ein WG in das Gesellschaftsvermögen überträgt: In diesem Fall genügt ein partieller Teilwertansatz in der Gesellschaftsbilanz nicht, da das mitunternehmerisch beteiligte KStSubjekt dann noch immer an den verbleibenden stillen Reserven beteiligt wäre (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1407]). Vielmehr muss entweder in der Gesellschaftsbilanz das übertragene WG zum Buchwert angesetzt werden und die vom Übertragenden nach Satz 5 aufgedeckten stillen Reserven sind in einer positiven Ergänzungsbilanz des KStSubjekts auszuweisen (vgl. GROH, DB 2003, 1403 [1407]; KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.7), oder es ist in der Gesellschaftsbilanz der Teilwert anzusetzen und zur Gewährleistung des partiellen Buchwertansatzes sind die bei der Übertragung nicht zur Aufdeckung gelangten stillen Reserven in einer negativen Ergänzungsbilanz für den Übertragenden auszuweisen. Zur bilanziellen Darstellung bei Übertragungen in das Gesellschaftsvermögen s. auch Anm. 1459a, 1461a.

Wertfortführung: In der künftigen Gewinnermittlung des Übertragungsempfängers ist der Wertansatz des betreffenden WG fortzuentwickeln. Die bei Übertragungen nach Satz 3 geltenden Grundsätze, wonach es für den Übertragungsempfänger zum Eintritt in die Rechtsstellung sowie zur Anrechnung der Vorbesitzzeit des Rechtsvorgängers kommt (s. hierzu Anm. 1462), gelten dabei allerdings nicht bezüglich des zum Teilwert angesetzten Teils des WG. Vielmehr erfolgt insoweit kein Eintritt in die Rechtsstellung (ähnlich SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 544) und die Vorbesitzzeit gilt – auch im Fall der unentgeltlichen Übertragung – als unterbrochen (vgl. JACHMANN, DStZ 2003, 203 [209]). Unstreitig ist, dass, unabhängig von der bilanziellen Darstellungsweise, bei abnutzbaren WG auch die nach Satz 5 aufgedeckten stillen Reserven fortan Bestandteil der AfA-Bemessungsgrundlage sind (ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 544). Dabei sind uE die für den zum Buchwert übertragenen Teil des WG vom Rechtsvorgänger übernommenen Wertfortführungsparameter nicht (automatisch) für den zum Teilwert übertragenen Teil des WG gültig; für diesen Teil des WG ist vielmehr über die AfA-Methode neu zu entscheiden und die Restnutzungsdauer ist neu zu schätzen.

Anschaffung iSv. § 6b: Handelt es sich bei dem betreffenden WG um ein von § 6b erfasstes ReinvestitionsWG, so ist bezüglich der Frage, ob die Übertragung

auf Seiten des Übertragungsempfängers zu einer Anschaffung iSd. § 6b führt, zu unterscheiden: Für die zum Buchwert erfolgenden Übertragungsfälle des Satzes 3 ist dies grundsätzlich zu verneinen (vgl. KIRCHHOF/JACHMANN VII. § 6b Rn. 12). Eine Anschaffung iSd. § 6b liegt auch im Fall des Teilwertansatzes nach Satz 5 nicht vor, wenn die Übertragung unentgeltlich erfolgte, anders jedoch bei Übertragungen gegen Gewährung bzw. Minderung von Gesellschaftsrechten (vgl. JACHMANN, DStZ 2003, 203 [209]; weitergehend SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6b Rn. 66: Anschaffung auch bei unentgeltlichen Übertragungen, da verdeckte Einlage als Veräußerungsgeschäft zu werten sei). Die Annahme eines Anschaffungsgeschäfts gilt uE jedoch nur anteilig, dh. insoweit, als der Teilwert anzusetzen ist, während es für den steuerneutral übertragenen Teil des WG (weiterhin) an einer Anschaffung fehlt.

F. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen von Abs. 5 Satz 6

I. Überblick

1474o

Anstatt des Buchwerts ist bei der Übertragung eines EinzelWG in den Fällen des Satzes 3 rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn und soweit der Anteil eines KStSubjekts an dem übertragenen WG innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung begründet wird oder dieser sich erhöht. Die Vorschrift ist als Ergänzung zur Missbrauchsvorschrift in Satz 5 zu verstehen, deren Rechtsfolge sich ansonsten durch Gestaltungen vermeiden ließe, in denen sich ein KStSubjekt erst nach der Buchwertübertragung an dem Übertragungsempfänger beteiligt. Dies verhindert Satz 6 (zuvor Satz 5 idF des StSenkG, s. Anm. 1441b), indem auch noch die spätere Beteiligung eines KStSubjekts an den stillen Reserven dazu führt, dass rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist. Diesem Charakter einer ergänzenden Missbrauchsabwehrregelung folgend ist Satz 6 dann nicht anzuwenden, wenn es infolge der nachträglichen Anteilsbegründung oder -erhöhung nicht zu einem Überspringen der im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 vorhandenen stillen Reserven auf ein KStSubjekt kommen kann, etwa weil diese stillen Reserven ohnehin aus anderen Gründen im Moment der Anteilsbegründung oder -erhöhung aufzudecken sind, oder wenn die stillen Reserven bereits zwischenzeitlich aufgedeckt wurden. Gleichwohl lässt sich aus dem Charakter des Satzes 6 als Missbrauchsabwehrvorschrift nicht ableiten, dass seine Anwendung das Vorliegen eines konkreten Missbrauchs voraussetzt, da allein die objektive Erfüllung des Tatbestands zur Anwendung der Vorschrift führt. Ob ein tatsächlicher Missbrauchswille vorliegt, ist also im Fall des nachträglichen Übergangs stiller Reserven auf ein KStSubjekt de lege lata unerheblich, selbst wenn dessen Fehlen wegen Änderungen der wirtschaftlichen oder rechtl. Rahmenbedingungen nach der Übertragung nach Satz 3 klar erkennbar ist. Nicht betroffen von Satz 6 sind zudem Fälle, in denen es nachträglich zu einer Anteilsminderung kommt (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.11; vgl. auch Anm. 1474f).

II. Tatbestandsvoraussetzungen

1. Vorherige Übertragung nach Abs. 5 Satz 3

1474p

Übertragung zum Buchwert: Satz 6 kommt nur zur Anwendung, wenn zuvor eine Übertragung nach Satz 3 stattgefunden hat. Insoweit kommen grundsätz-

lich alle Übertragungsformen und -richtungen iSv. Satz 3 in Frage. Aufgrund des Missbrauchsabwehrcharakters der Vorschrift (s. Anm. 1474o) und der nachrangigen Stellung innerhalb von Abs. 5 ist Satz 6 allerdings nur insoweit anzuwenden, als die vorherige Übertragung nach Satz 3 zum Buchwert erfolgte. Satz 6 scheidet damit insoweit aus, als die ursprüngliche Übertragung bereits aufgrund von Satz 5 zum Teilwert erfolgte oder wenn aufgrund einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist nach Satz 4 rückwirkend der Teilwert anzusetzen war.

Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: Anders als Satz 5 (s. hierzu Anm. 1474g) kann Satz 6 ggf. auch Fälle erfassen, in denen im Zuge der vorherigen Übertragung nach Satz 3 die stillen Reserven durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen dem Übertragenden zugeordnet wurden, denn es ist denkbar, dass eben dieser Übertragende diese stillen Reserven später auf ein KStSubjekt weiter überträgt.

Beispiel (Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. nach Buchwert-Übertragung): A und B sind mit jeweils 50 % beteiligte Mitunternehmer der AB-OHG. A überträgt in 2007 ein WG seines nebenher bestehenden Einzelunternehmens in deren Gesamthandsvermögen. Das WG wird zum Teilwert aktiviert; die stillen Reserven werden in einer negativen Ergänzungsbilanz für A passiviert. In 2009 bringt A seinen Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die A-GmbH ein.

Durch den rückwirkenden Teilwertansatz nach Satz 6 wird in diesem Fall das Überspringen der stillen Reserven auf die A-GmbH verhindert. Die Zuordnung der stillen Reserven zu A durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz ändert hieran nichts. Zum Verhältnis von Satz 6 zu den umwandlungsstrechtl. Missbrauchsregeln s. Anm. 1474u.

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

1474q 2. Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts an dem übertragenen Wirtschaftsgut

a) Existenz des übertragenen Wirtschaftsguts

Bei Begründung oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts muss das unter den Voraussetzungen von Satz 3 übertragene WG in seiner ursprünglichen Form noch vorhanden sein. Damit sind solche WG nicht von Satz 6 betroffen, die vor Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an dem betreffenden BV bereits aus diesem ausgeschieden (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.10) oder zwischenzeitlich unselbständiger Bestandteil eines anderen WG geworden sind.

1474r b) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

Körperschaftsteuersubjekt: s. Anm. 1444b.

Mitunternehmerstellung des Körperschaftsteuersubjekts nicht zwingend: Nach Auffassung der FinVerw. ist es auch bei Anwendung der Regelung in Abs. 5 Satz 6 zur Vermeidung von Missbräuchen ausreichend, zu prüfen, ob im Kreis der Mitunternehmer ein KStSubjekt entweder unmittelbar oder mittelbar – über eine (weitere) Mitunternehmerschaft – an dem übertragenen WG innerhalb der Siebenjahresfrist beteiligt wird (OFD Frankf. v. 3.9.2004, BB 2004, 2407); danach wäre die Mitunternehmerstellung des KStSubjekts für die Anwendung des Satzes 6 unverzichtbar. Anders als im Anwendungsbereich von Satz 5 (s. Anm. 1474c) gilt dies uE dagegen für Abs. 5 Satz 6 nicht, denn ggf. existiert

die PersGes., in deren BV das WG nach Satz 3 übertragen wurde, nach der Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts gar nicht mehr, so etwa im Fall der Umwandlung der PersGes. in eine KapGes. nach § 20 UmwStG.

c) Unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils 1474s

Beliebiger anderer Grund: Satz 6 erfasst Fälle, in denen sich der Anteil eines KStSubjekts nicht bereits im Zuge der Übertragung des WG nach Satz 3 begründet oder erhöht, sondern in denen dies erst aufgrund eines dieser Übertragung nachgelagerten Vorgangs beliebiger Art erfolgt. Auf welchem zivilrechtl. Weg sich die nachträgliche Begründung oder Erhöhung des Anteils vollzieht, ist unerheblich. Denkbar sind sowohl Fälle der Einzel- als auch solche der Gesamt- oder Sonderrechtsnachfolge.

Erhöhung oder Begründung des Anteils: s. Anm. 1474c.

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

- sich die Beteiligungsquote eines KStSubjekts an einem Gesamthandsvermögen, in das zuvor ein WG nach Satz 3 übertragen wurde, erhöht bzw. eine solche erstmals begründet wird;
- eine Sachgesamtheit, in die zuvor ein WG nach Satz 3 übertragen wurde, im Ganzen auf ein KStSubjekt übergeht (Anm. 1474u); dabei liegt ein Fall der Erhöhung vor, wenn das KStSubjekt zuvor bereits an dem BV beteiligt war. Ein Fall der Begründung ist gegeben, wenn das KStSubjekt bisher nicht beteiligt war und/oder noch nicht existierte;
- ein zuvor nach Satz 3 übertragenes WG im Ganzen oder teilweise in das BV oder SonderBV eines KStSubjekts übergeht.

Mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils an dem übertragenen WG liegt vor, wenn das nach Satz 3 übertragene WG in das BV einer PersGes. (UnterGes.) übertragen wurde, an der eine PersGes. (OberGes.) beteiligt ist, und anschließend der Anteil eines KStSubjekts an dieser OberGes. begründet wird oder sich erhöht, oder wenn in diesen Fällen die OberGes. in eine KapGes. umgewandelt wird (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.12). Denkbar ist auch die mittelbare Anteilsbegründung oder -erhöhung über mehrere Mitunternehmenschaften. Zur Auslegung des Begriffs der mittelbaren Beteiligung durch die FinVerw. s. Anm. 1474e.

Keine mittelbare Begründung bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft: UE zutreffend ist die Auffassung der FinVerw. (OFD Frankfurt v. 3.5.2004, DStR 2004, 1086), dass kein Fall des Abs. 5 Satz 6 vorliegt, wenn eine KapGes. ein WG zunächst gem. Satz 3 zum Buchwert auf eine PersGes. überträgt, an der sie zu 100 % vermögensmäßig beteiligt ist, und anschließend innerhalb von sieben Jahren die Anteile an dieser KapGes. an eine andere KapGes. veräußert werden (vgl. MÜLLER in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rn. 52.3).

Beispiel (vgl. OFD Frankfurt v. 3.5.2004, DStR 2004, 1086): An der AB-KG sind die A-GmbH als Komplementärin (0 % Beteiligung an Ergebnis und Vermögen der KG) und die B-GmbH als Kommanditistin (100 % Beteiligung an Ergebnis und Vermögen

der KG) beteiligt. Die B-GmbH überträgt zunächst ein in ihrem zivilrechtl. Eigentum stehendes WG unentgeltlich aus ihrem BV in das Gesamthandsvermögen der AB-KG. Innerhalb der folgenden sieben Jahre veräußert der Gesellschafter der B-GmbH seine Anteile zum Verkehrswert an die C-GmbH.

Die zunächst erfolgte Übertragung des WG von der B-GmbH auf die AB-KG ist für sich betrachtet nach Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert vorzunehmen. Ein Fall von Satz 5 liegt nicht vor, da die B-GmbH bereits vor der Übertragung zu 100 % an dem WG beteiligt war und die A-GmbH an der AB-KG vermögensmäßig nicht beteiligt ist (s. Anm. 1474j).

Nach der Anteilsveräußerung ist die C-GmbH an der B-GmbH und diese wiederum an der AB-KG beteiligt. Durch die Anteilsveräußerung wird für die C-GmbH ein Anteil an dem zuvor zum Buchwert übertragenen WG nicht mittelbar begründet, so dass Satz 6 nicht zur Anwendung kommt.

Dies ist zu verneinen. Zwar ist die B-GmbH weiterhin an den WG der AB-KG beteiligt; sie kann jedoch als KapGes. wegen der durch ihre rechtl. Selbständigkeit bewirkten Abschirmwirkung keinen Anteil an diesen WG an die C-GmbH vermitteln. Da die C-GmbH durch die Übernahme der Anteile an der B-GmbH auch nicht selbst Mitunternehmerin der AB-KG wird, ist hier Satz 6 nicht anzuwenden.

1474t d) Keine Anwendung von Satz 6 ohne Übergang stiller Reserven

Teleologische Reduktion: Obwohl es dem allgemein gehaltenen Wortlaut der Regelung nicht ausdrücklich entnommen werden kann, ist die Regelung des Satzes 6 aufgrund ihres Charakters als Satz 5 ergänzende Missbrauchsvermeidungsvorschrift uE nicht anwendbar, wenn im Zuge der nachträglichen Begründung oder Erhöhung des Anteils des KStSubjekts keine stillen Reserven auf dieses KStSubjekt überspringen. Wie im Bereich des Satzes 5 ist daher auch im Bereich von Satz 6 unter dem Anteil eines KStSubjekts im Grundsatz der Anteil an den nicht zur Aufdeckung gelangten stillen Reserven zu verstehen. Satz 6 betrifft daher solche Fälle nicht, in denen bereits aus anderen Gründen der Teilwert anzusetzen ist, die stillen Reserven also ohnehin aufzudecken und zu versteuern sind. Wenn im Zuge der nachträglichen Erhöhung oder Begründung des Anteils eines KStSubjekts an dem übertragenen WG zwar keine stillen Reserven aufgedeckt werden, diese aber auch nicht auf das KStSubjekt übergehen, ist Satz 6 ebenfalls nicht einschlägig, denn missbräuchliche Gestaltungen durch Erlangung der Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens oder Verlagerung von Steuerstrat aus dem estl. in den kstl. Bereich sind in diesen Fällen nicht möglich.

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

- wird gegen fremdübliches Entgelt an ein KStSubjekt veräußert;
- wird in das BV eines KStSubjekts verdeckt eingelegt;
- geht im Zuge einer Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 20 UmwStG unter Aufdeckung stiller Reserven (ggf. anteilig) unmittelbar oder mittelbar auf ein KStSubjekt über (aA offenbar KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.8).

Zwar würden sich bei Anwendung von Satz 6 andere Rechtsfolgen ergeben, da in diesem Fall eine rückwirkende Besteuerung der zum ursprünglichen Übertragungszeitpunkt bestehenden stillen Reserven beim Übertragenden resultieren würde, während in den oben genannten Fällen die Besteuerung erst zum späteren Realisationszeitpunkt und zudem in demjenigen BV eintritt, in das ursprünglich nach Satz 3 übertragen worden war. Dies ausnutzende Gestaltungsmöglich-

keiten zu verhindern ist aber nicht Aufgabe von Satz 6, denn diese werden ggf. bereits durch Satz 4 eingeschränkt. Soweit sich hieraus kein rückwirkender Teilwertansatz ergibt, bleibt folglich die Erfolgsneutralität der ursprünglichen Übertragung nach Satz 3 erhalten und die Realisierung erfolgt im Rahmen der allgemeinen Vorschriften.

Zwischenzeitige Realisation: UE ist Satz 6 auch dann nicht anzuwenden, wenn die in dem WG zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 enthaltenen stillen Reserven bereits vor der Erhöhung oder Begründung des Anteils eines KStSubjekts realisiert wurden. Dies gilt auch dann, wenn nach der Übertragung nach Satz 3 neue stille Reserven entstanden sein sollten.

Beispiel (Zwischenzeitliche Realisierung der stillen Reserven): A und B sind mit jeweils 50 % beteiligte Mitunternehmer der AB-OHG. A überträgt in 2007 ein unbebautes Grundstück seines nebenher bestehenden Einzelunternehmens in deren Gesamtvermögen. Das Grundstück wird zum Teilwert von 200 aktiviert; die stillen Reserven von 100 werden in einer negativen Ergänzungsbilanz für A passiviert. In 2009 veräußert A seinen Mitunternehmeranteil an C und versteuert in diesem Zusammenhang auch die ihm durch die Ergänzungsbilanz zugeordneten stillen Reserven des übertragenen Grundstücks. In 2011 wird die OHG nach § 20 UmwStG zum Buchwert in eine GmbH umgewandelt. In 2009 beträgt der Teilwert des Grundstücks 220, in 2011 beläuft er sich auf 250.

Obwohl zum Zeitpunkt der nachträglichen Begründung des Anteils der GmbH an dem übertragenen Grundstück stille Reserven vorhanden sind, liegt kein Fall von Satz 6 vor, da die zum Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 vorhandenen stillen Reserven zwischenzeitlich vom Übertragenden versteuert wurden. Eine Anwendung des Satzes 6 würde zu einer mit dem Missbrauchsgedanken des Satzes 6 nicht begründbaren Erhöhung des laufenden Gewinns des Einzelunternehmens von A in 2007 bei gleichzeitiger Verringerung des Gewinns des A aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils in 2009 führen, ohne die geringsten Rechtsfolgen bei der GmbH zu bewirken.

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

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

Die Übertragung in 01 erfolgt grundsätzlich nach Satz 3 Nr. 1 zum Buchwert; jedoch ist nach Satz 5 insoweit der Teilwert anzusetzen, als die A-GmbH an der A-KG beteiligt ist, da durch die Übertragung der Anteil der A-GmbH an dem Grundstück begründet wird. A versteuert daher in 01 einen Einbringungsgewinn iHv. 100 000 € (= 50 % der stillen Reserven). Bilanzell schlägt sich dies, da es sich insoweit um eine verdeckte Einlage handelt, in der Erhöhung des Buchwerts der A-GmbH-Beteiligung in der Sonderbilanz des A bei der A-KG nieder. Für die nicht aufzudeckenden stillen Reserven stellt A eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Minderkapital von 100 000 € auf.

Die unentgeltliche Übertragung in 05 erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 5, da es sich um eine Übertragung nach Satz 3 Nr. 2 handelt, aufgrund derer sich der Anteil eines KStSubjekts, nämlich der A-GmbH, an dem Grundstück erhöht. Zugleich liegen aber auch die Voraussetzungen des Satzes 6 vor, da sich der Anteil der A-GmbH an dem Grundstück innerhalb von 7 Jahren nach der ersten Übertragung erhöht. Satz 5 ist hier vorrangig anzuwenden mit der Folge, dass das Grundstück in der Sonderbilanz der A-GmbH mit 1 000 000 € zu bewerten ist. Die Ergänzungsbilanz des A ist erfolgswirksam aufzulösen. Aufgrund der erneut vorliegenden verdeckten Einlage

in das BV der A-GmbH erhöht sich der Beteiligungsbuchwert in der Sonderbilanz des A um weitere 100 000 €.

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

Beispiel (Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. nach Buchwertübertragung): A und B sind mit jeweils 50 % beteiligte Mitunternehmer der AB-OHG. A überträgt in 2007 ein WG seines nebenher bestehenden Einzelunternehmens in deren Gesamthandsvermögen. Das WG wird zum Teilwert von 1000 aktiviert; die stillen Reserven von 500 werden in einer negativen Ergänzungsbilanz für A passiviert. In 2009 bringt B seinen Mitunternehmeranteil nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die A-GmbH ein. Der Teilwert des WG beträgt zu diesem Zeitpunkt 1200.

Satz 6 kommt nicht zur Anwendung, weil die in 2007 vorhandenen stillen Reserven nicht auf die KapGes. überspringen. Dass im Zuge der Einbringung die zwischenzeitlich entstandenen stillen Reserven von 200 zu 50 % auf die A-GmbH überspringen, führt weder zur Anwendung von Satz 6 noch von Satz 5. Insoweit greifen lediglich die umwandlungssteuerrechtl. Missbrauchsvorschriften (s. Anm. 1474u).

1474u e) Anteilsbegründung oder -erhöhung bei Übertragung von Sachgesamtheiten

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

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

► *Schenkung, Erbfall:* Fälle unentgeltlicher Übertragungen nach Abs. 3, bei denen es nach Satz 6 zum (ggf. anteiligen) Teilwertansatz kommt, weil ansonsten wegen der grundsätzlich resultierenden Buchwertfortführung stille Reserven auf ein KStSubjekt überspringen, stellen die Ausnahme dar. Sie können zB im Erbfall vorliegen oder bei einer Schenkung an ein KStSubjekt, an dem weder der Übertragende noch eine ihm nahestehende Person beteiligt ist (s. Anm. 1375).

► *Keine Anwendung von Satz 6 bei verdeckter Einlage:* Satz 6 ist nicht anzuwenden, wenn die Unentgeltlichkeit, wie es regelmäßig der Fall sein wird, gesellschaftsrechtl. veranlasst ist, denn insoweit liegt kein Fall von Abs. 3, sondern eine verdeckte Einlage vor, mit der Folge, dass die in der übertragenen Sachgesamtheit (und damit auch die in dem zuvor übertragenen WG) liegenden stillen Reserven ohnehin aufzudecken sind (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 2; BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; glA SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 488; aA FG Münster v. 26.10.2005, EFG 2006, 807, rkr.; s. auch Anm. 1474t). Für Satz 6 bleibt infolgedessen kein Raum.

► (*Einfache*) *Anwachsung* einer Sachgesamtheit, in die zuvor ein WG nach Satz 3 übertragen wurde, ist kein Fall von Satz 6, sondern ebenfalls verdeckte Einlage (so auch FinSen. Bremen v. 25.10.2002, FR 2003, 48; aA SCHMIDT/GLANEGGER XXVI. § 6 Rn. 488).

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

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

► *Formwechsel*: Obwohl nach dem Gesetzeswortlaut nicht zweifelsfrei erkennbar, erfüllt doch uE auch eine formwechselnde Umwandlung von einer PersGes. in eine KapGes. nach §§ 190 ff. UmwG den Tatbestand von Satz 6, denn die Begründung des Anteils eines KStSubjekts setzt uE nicht zwingend einen zivilrechtl. Rechtsträgerwechsel voraus (ebenso auch KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.12; MÜLLER in WIDMANN/MAYER, § 24 UmwStG Rn. 53; aA HÖRGER/PAULI, GmbHR 2001, 1139 [1140]).

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

► *Erweiterte Anwachsung*: Nach Auffassung der FinVerw. konnten Einbringungen im Wege der so genannten erweiterten Anwachsung (Einbringung von Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung neuer Anteile an der KapGes. und Anwachsung des Vermögens nach § 738 BGB) bisher nach § 20 UmwStG aF steuerneutral erfolgen (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Rn. 20.01), so dass im Fall einer vorherigen Übertragung eines WG nach Satz 3 nach Satz 6 insoweit der Teilwertansatz folgte. Nachdem der Gesetzgeber im Rahmen des SE-StEG die für die Anwendung des 6. Teils des UmwStG nF zulässigen zivilrechtl. Umstrukturierungsmöglichkeiten in § 1 Abs. 3 Nr. 1–5 UmwStG nF abschließend geregelt hat, ohne dort auch die Fälle der Anwachsung aufzunehmen, erscheint es fraglich, ob die bisherige Auffassung der FinVerw. auch in Zukunft Bestand haben wird (WINKELJOHANN/FUHRMANN, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, 2007, S. 829).

► *Verhältnis zu den Missbrauchsklauseln des UmwStG*: Ausweislich der Gesetzesbegründung ist es eine Zielsetzung von Satz 6, die Verlagerung stiller Reserven in die stl. Sphäre eines KStSubjekts und damit die Möglichkeit der Erlangung einer günstigeren Besteuerung durch Beteiligungsveräußerung anstatt unmittelbarer Veräußerung des WG selbst zu verhindern. Diese Zielsetzung verfolgen allerdings für den Fall der Einbringung nach § 20 UmwStG auch bereits die umwandlungssteuerrechtl. Missbrauchsklauseln.

- ▷ *Einbringung vor dem 13.12.2006:* In diesen Fällen verhindern § 3 Nr. 40 Satz 3 aF bzw. § 8b Abs. 4 KStG aF eine Nutzung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens innerhalb von sieben Jahren nach einer Einbringung nach § 20 UmwStG. Nach der überwiegenden Auffassung im Schrifttum erscheint es daher als nicht erforderlich, eine im Anschluss an die Übertragung nach Satz 3 erfolgende Einbringung nach § 20 UmwStG auch ohne das Erfordernis einer zeitnah nachfolgenden Veräußerung der erhaltenen Anteile unter den generellen Missbrauchsverdacht des Satzes 6 zu stellen (vgl. KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465; DÜLL, StbJb. 2002/2003, 117 [141 f.]; IDW v. 25.9.2002, WPg. 2002, 1987 [1094]; im Erg. auch BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [559]). Die Anwendung des Satzes 6 schießt nach dieser Auffassung insoweit über den sich in den umwandlungssteuerlichen Missbrauchs Klauseln manifestierenden Gedanken des Gesetzgebers hinaus (zu Recht RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1634 [1637]).
- ▷ *Einbringungen nach dem 12.12.2006:* Dies gilt uE grundsätzlich auch nach den Änderungen durch das SEStEG (aA KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465). Die siebenjährige Aussetzung der Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Satz 3, § 8b Abs. 4 KStG wurde für nach dem 12.12.2006 erfolgende Einbringungen ersetzt durch die Regelung des § 22 Abs. 1 UmwStG nF, die der Vorgehensweise von Satz 6 systematisch sogar näher steht, da sie im Fall der Veräußerung der KapGes.-Anteile innerhalb von sieben Jahren im Ergebnis eine rückwirkende Neubewertung des in die KapGes. eingebrachten Vermögens unter (ggf. anteiliger) Versteuerung beim Einbringenden ohne Anwendung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens anordnet.
- ▷ *Weitergebende Zielsetzung:* Nach Auffassung der FinVerw. soll Satz 6 allerdings nicht nur die Nutzung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens, sondern auch die Möglichkeit ausschließen, die in dem nach Satz 3 übertragenen WG liegenden stillen Reserven bei einer nachfolgenden Veräußerung des WG selbst anstatt mit dem EStSatz des Übertragenden (ggf. anteilig) mit dem regelmäßig niedrigeren KStSatz des nunmehr an dem WG beteiligten KStSubjekts zu belasten (OFD Karlsruhe v. 20.6.2006, StEK EStG § 6 Abs. 5 Nr. 11, Abschn. 7.1). Soweit man diese Zielsetzung für gerechtfertigt hält (s. in Bezug auf die insoweit identische Fragestellung im Bereich von Satz 5 Anm. 1474g), greifen die vorstehenden Überlegungen im Ergebnis zu kurz. Zumindest aus diesem Grund ist daher Satz 6 auch in den Fällen der Einbringung zum Buch- oder Zwischenwert nach §§ 20–23 UmwStG anzuwenden.

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

► *Zuweisung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen:* Satz 6 ist anzuwenden, wenn einem KStSubjekt im Zuge der Realteilung ein Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zugewiesen wird, der das zuvor nach Satz 3 übertragene WG umfasst, da in diesem Fall die in diesem WG enthaltenen stillen Reserven ohne Aufdeckung auf das KStSubjekt übergehen.

► *Zuweisung von EinzelWG:* Dagegen wird im Fall einer auf die Zuweisung von EinzelWG gerichteten Realteilung die Aufdeckung der stillen Reserven in dem

auf das KStSubjekt übergehenden Vermögen bereits nach § 16 Abs. 3 Satz 4 erzwungen (s. § 16 Anm. 466), wenngleich allerdings nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der Einbringung nach Satz 3, sondern bezogen auf den Zeitpunkt der Realteilung. Aufgrund des Charakters von Satz 6 als Missbrauchsbekämpfungsvorschrift tritt uE die rückwirkende Aufdeckung nach Satz 6 in diesem Fall gegenüber der für die Realteilung unmittelbar einschlägigen Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 4 zurück.

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

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

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

3. Frist von sieben Jahren

1474v

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

Fristauslösendes Ereignis: Im Unterschied zur Sperrfrist in Satz 4 wird in Satz 6 nicht auf die Abgabe der StErklärung als fristauslösendes Ereignis abgestellt (s. hierzu ausführlich Anm. 1470 ff.), sondern auf den Zeitpunkt der vorausgehenden Übertragung des WG nach Satz 3, dh. auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums. Ein Grund für diese Differenzierung ist nicht ersichtlich.

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

III. Rechtsfolgen

1474w 1. Rückwirkender Ansatz des Teilwerts im abgebenden Betriebsvermögen

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

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

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

Sachwertabfindung: Werden im Anschluss an eine Sachwertabfindung die in dem als Sachwert überlassenen WG enthaltenen stillen Reserven auf ein KStSubjekt übertragen, entsprechen die Rechtsfolgen uE denen einer Sachwertabfindung in das PV des Ausscheidenden (s. hierzu SCHMIDT/WACKER XXVI. § 16 Rn. 521) unter anschließender Einlage des Sachwerts in sein BV.

Beispiel (Einbringung nach § 20 UmwStG im Anschluss an eine Sachwertabfindung): A ist aus der ABC-OHG gegen Erhalt eines WG ausgeschieden. Nach Satz 3 Nr. 1 (Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten) bilanziert er das WG nunmehr in seinem EinzelBV weiterhin mit dem Buchwert. In 03 bringt er seinen Betrieb nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die A-GmbH ein.

Da die stillen Reserven des WG in 03 auf ein KStSubjekt überspringen, ist die Übertragung rückwirkend zum Teilwert vorzunehmen. Die Rechtsfolgen entsprechen denen einer Sachwertabfindung in das PV. Für den Ausscheidenden A liegt daher nunmehr ein Fall des § 16 Abs. 1 Nr. 2 vor. Für die verbleibenden Gesellschafter entsteht Gewinn insoweit, als die in dem auf A übergegangenen WG enthaltenen stillen Reserven anteilig auf sie entfielen.

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

1474x 2. Aufstockung der Buchwerte

Überblick: Der Teilwertansatz bewirkt neben der rückwirkenden Besteuerung der stillen Reserven die rückwirkende Aufstockung des Wertansatzes des nach

Satz 3 übertragenen WG im aufnehmenden BV. Dies bedeutet nicht zwangsläufig, dass die sich infolge dieser Aufdeckung der stillen Reserven ergebenden Folgewirkungen bei derselben Person eintreten, bei der die Besteuerung erfolgt. Vielmehr kann die aus der Besteuerung der stillen Reserven resultierende Aufstockung der Buchwerte ggf. auch, in Extremfällen sogar ausschließlich, anderen Mitunternehmern zugute kommen. Ob dies der Fall ist, hängt davon ab, inwieweit bei der Buchwertübertragung nach Satz 3 die stillen Reserven zunächst durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen dem Einbringenden zugeordnet wurden und wessen Anteil an den stillen Reserven im Zuge der späteren Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts auf dieses überspringen.

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

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

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

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

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

Übertragung nach Satz 3 erfolgte ohne Aufstellung von Ergänzungsbilanzen: In diesen Fällen sind bereits im Zuge der Übertragung nach Satz 3 stille Reserven auf andere Mitunternehmer übergesprungen. Bei einer nachfolgenden Begründung oder Erhöhung des Anteils eines KStSubjekts an den stillen Reserven ist es zur Erreichung des Gesetzeszwecks erforderlich, die rückwirkende Aufstockung der Buchwerte bei demjenigen vorzunehmen, dessen stille Reser-

ven auf das KStSubjekt übergehen. Dieser muss nicht mit demjenigen übereinstimmen, aus dessen BV die Übertragung nach Satz 3 erfolgte.

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

Im Zuge der Einbringung gehen in 05 stille Reserven auf die KapGes. über, die A insoweit rückwirkend in 01 zu versteuern hat. Zu beachten ist, dass hier eine positive Ergänzungsbilanz für B, nicht etwa für A aufzustellen ist, in der die auf ihn entfallenden stillen Reserven ausgewiesen werden. Die fortgeführte Ergänzungsbilanz des B geht im Zuge der Einbringung des Mitunternehmeranteils in 05 auf die B-GmbH über (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.8).

Vergleicht man dieses Ergebnis mit den Rechtsfolgen, die sich im Fall der Anwendung von Satz 4 ergeben (vgl. Anm. 1472 ff.), so wird erkennbar, dass in beiden Fällen die stillen Reserven (ggf. teilweise) rückwirkend von Personen versteuert werden müssen, denen die stillen Reserven zum Zeitpunkt des nachfolgend eintretenden Ereignisses (im Fall des Satzes 4 Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist, im Fall des Satzes 6 Überspringen stiller Reserven auf ein KStSubjekt) nicht mehr zuzurechnen sind. Im Unterschied zu Satz 6 bezweckt Satz 4 aber genau dies: Es soll eben nicht möglich sein, die stillen Reserven nach Übertragung auf einen anderen Mitunternehmer zeitnah bei diesem zu realisieren. Nach Satz 6 soll dagegen lediglich das Überspringen stiller Reserven auf ein KStSubjekt verhindert werden, was im vorhergehenden Beispiel zusätzlich damit erkaufte wird, dass die stillen Reserven bei einer anderen Person (hier A) besteuert werden als bei derjenigen, der sie im Zeitpunkt des die Rückwirkung auslösenden Ereignisses zuzurechnen sind (hier B).

1474y 3. Besonderheiten im Fall zwischenzeitlicher Anteilsübertragungen

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

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

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

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

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

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

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

Zwischenzeitliche Realteilung: Erfolgen mehrere Umstrukturierungsmaßnahmen hintereinander, bei denen für sich genommen nach jeweils unterschiedlichen Vorschriften eine Fortführung der Buchwerte möglich ist, ergibt sich eine kaum noch zu durchschauende Komplexität der Rechtsfolgen.

Beispiel (Einbringung nach Realteilung und vorheriger Buchwertübertragung): Die ABC-OHG, in deren BV Gesellschafter A bei Gründung in 01 ein WG seines BV nach Satz 3 zum Buchwert übertragen hatte, wird in 03 unter Zuweisung von EinzelWG und Fortführung aller Buchwerte real geteilt. Das zuvor von A übertragene WG gelangt dabei zum Buchwert in das EinzelBV des B, der seinen Betrieb in 05 zum Buchwert in die B-GmbH einbringt.

Auch in diesem Fall springen bei der Einbringung in 05 stille Reserven auf die KapGes. über, die A insoweit rückwirkend in 01 zu versteuern hat. Der erhöhte Buchwert geht im Zuge der bei der Realteilung nunmehr zu korrigierenden Kapitalkonten Anpassung auf B über.

4. Sonstige Rechtsfolgen

1474z

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

Kein Kongruenzprinzip: Soweit die Besteuerung der in dem nach Satz 3 übertragenen WG bei einer anderen Person erfolgt als bei derjenigen, in deren BV

sich die Aufstockung der Buchwerte vollzieht, stellt sich die Frage, inwieweit die beiden Rechtsfolgen voneinander abhängen. UE ist dies nicht der Fall, denn nach dem Wortlaut des Satzes 6 „ist der Teilwert anzusetzen“. Dies gilt jeweils isoliert für beide beteiligten BV; eine Kongruenz dergestalt, dass eine Aufstockung lediglich dann erfolgen kann, wenn die Versteuerung im abgebenden BV auch tatsächlich stattgefunden hat, kann uE zumindest dann nicht gefordert werden, wenn von den beiden Rechtsfolgen unterschiedliche Steuerrechtssubjekte betroffen sind.

Beispiel (Teilwertansatz nach Übertragung in SonderBV eines anderen Mitunternehmers): A und sein Sohn B sind Mitunternehmer der AB-KG. A überträgt in 01 ein WG seines SonderBV unentgeltlich nach Satz 3 Nr. 3 zum Buchwert in das SonderBV des B. In 02 überträgt A seinen gesamten Mitunternehmeranteil nach Abs. 3 unentgeltlich an B. A verstirbt in 05. B, der als einziger Erbe die Erbschaft ausschlägt, bringt seinen Mitunternehmeranteil einschließlich des WG im SonderBV im Jahr 06 nach § 20 UmwStG zum Buchwert in die B-GmbH ein.

Auch in diesem Fall springen bei der Einbringung in 05 stille Reserven innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung iSv. Satz 3 auf ein KStSubjekt über, die A insoweit rückwirkend zu versteuern hat. Die Erhöhung des Buchwerts ist gleichwohl bei B vorzunehmen. UE kann dies nicht von der tatsächlichen Besteuerung bei A abhängen.

Erhöhung der Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile: In den Fällen der Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG erhöhen sich infolge des rückwirkenden Teilwertansatzes nach Satz 6 der Buchwert des eingebrachten BV und damit nach § 20 Abs. 3 UmwStG zugleich die AK der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile (vgl. KORN/STRAHL, § 6 Rn. 503.8; KIRCHHOF/REISS VII. § 15 Rn. 465).