

BMF: Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG

Das BMF hat zu den Zweifelsfragen in Bezug auf die Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern zum Buchwert, die Sperrfristen und den rückwirkenden Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 EStG Stellung genommen.

Hintergrund

Bei Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen ist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG der Buchwert anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Entsprechendes gilt nach Satz 2 für die Überführung aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie für die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften. Der Buchwertansatz gilt gemäß Satz 3 auch für bestimmte Fälle der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern oder der Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten. Wird in diesen Fällen der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse am Wirtschaftsgut begründet oder erhöht, ist insoweit der Teilwert anzusetzen (Satz 5).

Zu beachten sind die in § 6 Abs. 5 Satz 4 und 6 EStG enthaltenen Sperrfristen von drei bzw. sieben Jahren und dem mit diesen verbundenen auf den Übertragungstichtag rückwirkenden Teilwertansatz.

Bei der Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG ergeben sich unterschiedliche Zweifelsfragen. Streitig ist beispielsweise die Anwendung im Fall von Übertragungen eines Wirtschaftsguts zwischen (beteiligungsidentischen) Schwesterpersonengesellschaften. Der BFH hat mit AdV-Beschluss vom 15.04.2010 die Buchwertfortführung in einem solchen Fall bejaht, während das BMF (Schreiben vom 28.02.2006 und Erlass vom 29.10.2010) gegenteiliger Ansicht ist. Auch in der Literatur existieren dazu verschiedene Auffassungen (für eine Buchwertfortführung vgl. z.B. Niehus/Wilke, in H/H/R, § 6 EStG, Rz. 1447d; dagegen z.B. Ehmcke, in Blümich, § 6 EStG, Rz. 1347).

Verwaltungsanweisung

Zu verschiedenen Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 5 EStG führt der BMF u.a. aus:

Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 EStG

Da eine Körperschaft und eine Personengesellschaft steuerlich immer nur einen Betrieb führen können, steht der Körperschaft als Mitunternehmer oder der (doppelstöckigen) Personengesellschaft regelmäßig nur der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG offen.

Für die Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 EStG ist es unerheblich, ob es sich bei dem zu überführenden bzw. zu übertragenden Wirtschaftsgut um ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens handelt. Es kann auch eine wesentliche Betriebsgrundlage des abgebenden Betriebsvermögens sein. Die gleichzeitige Übernahme von Verbindlichkeiten ist in Fällen des Satzes 1 und 2 unschädlich. Selbst geschaffene nicht bilanzierungsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter fallen unter den Anwendungsbereich, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Das Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen, in das das Wirtschaftsgut überführt bzw. übertragen wird, muss nicht bereits vor dem Vorgang bestanden haben, sondern kann auch erst dadurch entstehen. Das abgebende und aufnehmende Betriebsvermögen muss nicht derselben Einkunftsart (§§ 13, 15, 18 EStG) zuzuordnen sein. Der Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG steht nicht entgegen, dass mehrere Wirtschaftsgüter zeitgleich überführt bzw. übertragen werden. Dabei ist es für die

Anwendung von Satz 1 und 2 unschädlich, wenn die überführten Wirtschaftsgüter einen Betrieb, Teilbetrieb bilden oder es sich insgesamt um einen Mitunternehmeranteil handelt. Zu beachten ist, dass § 6 Abs. 3 EStG oder § 24 UmwStG vorrangig gegenüber § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG anzuwenden sind, wenn die Voraussetzungen jener Vorschriften erfüllt sind. Dies gilt insbesondere bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten.

Unentgeltlichkeit bei Übertragungen i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts erfolgt unentgeltlich, soweit keine Gegenleistung erbracht wird. Ob eine teilentgeltliche Übertragung vorliegt, ist nach den Grundsätzen der „Trennungstheorie“ anhand der erbrachten Gegenleistung im Verhältnis zum Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsguts zu prüfen. Liegt die Gegenleistung unter dem Verkehrswert, handelt es sich um eine teilentgeltliche Übertragung. Der unentgeltliche Teil ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert zu übertragen. Hinsichtlich des entgeltlichen Teils liegt eine Veräußerung des Wirtschaftsguts vor, die insoweit zur Aufdeckung der stillen Reserven des Wirtschaftsguts führt.

Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Die unmittelbare Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften stellt keinen Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG dar und ist somit nicht zu Buchwerten möglich; dies gilt selbst dann, wenn es sich um beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften handelt. Die Buchwertfortführung kann in diesen Fällen auch nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG erfolgen, da es sich um einen Übertragungsvorgang mit Rechtsträgerwechsel handelt und nicht um einen Überführungsvorgang.

Sperrfrist und rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG

Der mit der Sperrfrist verbundene rückwirkende Teilwertansatz nach Satz 4 wird ausschließlich einheitlich angewendet. Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungs-/Feststellungszeitraum der Übertragung. Wurde keine Steuer-/Feststellungserklärung abgegeben, endet die Sperrfrist mit Ablauf des sechsten Jahres, das auf den Veranlagungs-/Feststellungszeitraum der Übertragung folgt. Keine Verletzung der Sperrfrist liegt vor, wenn die einer Buchwertübertragung nach Satz 3 nachfolgende Übertragung ebenfalls wieder unter Satz 3 fällt, wenn bei einer Realteilung für die übertragenen Wirtschaftsgüter eine neue Sperrfrist ausgelöst wird oder wenn das Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Bei einer „fiktiven“ Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) oder „fiktiven“ Veräußerung (§ 12 Abs. 1 KStG) innerhalb der Sperrfrist ist der rückwirkende Teilwertansatz ebenfalls vorzunehmen.

Im BMF-Schreiben sind nebst weiteren umfangreichen Ausführungen einige Einzel- und Beispielfälle zu § 6 Abs. 5 EStG und Erläuterungen zum Verhältnis der Norm zu anderen konkurrierenden Vorschriften zu finden.

Das Schreiben ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Betroffene Norm

§ 6 Abs. 5 EStG

Anmerkungen

BMF, Schreiben vom 20.11.2019, IV C 6 - S 2241/15/10003

Die Finanzverwaltung hat ihre Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG im BMF-Schreiben vom 20.11.2019 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) aufgegeben. Dadurch ist das hier dargestellte BMF-Schreiben vom 08.12.2011 insoweit überholt, als dort in Rn. 19 geregelt ist, dass bei einer Kettenübertragung eines Wirtschaftsguts zwischen zwei Mitunternehmerschaften, bei der das zu übertragende Wirtschaftsgut in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zunächst vom Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und anschließend ins Gesamthandsvermögen der anderen (Schwester-)Mitunternehmerschaft übertragen wird, zu prüfen ist, ob der Buchwertfortführung die Gesamtplanrechtsprechung entgegen steht.

OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 21.03.2019, S 2241 A-117-St 213

In ihrer Verfügung vom 21.03.2019 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) gibt die OFD Frankfurt a.M. zunächst die BMF-Schreiben vom 08.12.2011 und vom 12.09.2013 wieder. Zusätzlich regelt die Verfügung weitere Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Übertragung und

Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG anhand von Beispielen.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 08.12.2011, [IV C 6 – S 2241/10/10002](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 20.11.2019, IV C 6 - S 2241/15/10003, siehe [Deloitte Tax-News](#)

OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 21.03.2019, S 2241 A-117-St 213, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 12.09.2013, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Beschluss vom 15.04.2010, [IV B 105/09](#), siehe Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 28.02.2006, IV B 2 – S 2242-6/06, BStBl I 2006, S. 228

BMF, Erlass vom 29.10.2010, [IV C 6 – S 2241/10/10002](#), siehe Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.