

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-keine-buchwertfortfuehrung-bei-unentgeltlicher-uebertragung-des-mitunternehmeranteils-und-zeitgleicher-veraeusserung-von-funktional-wesentlichem-sbv-an-dritte.html>

📅 14.01.2021

Unternehmensteuer

BFH: Keine Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung des Mitunternehmeranteils und zeitgleicher Veräußerung von funktional wesentlichem SBV an Dritte

Für die Anwendung der Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 EStG ist es unschädlich, wenn eine „juristische Sekunde“ vor der Übertragung des (verbliebenen) ganzen Mitunternehmeranteils eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen ausgeschieden ist. Erfolgt die Aufdeckung stiller Reserven in funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen allerdings zeitgleich mit oder eine „juristische Sekunde“ nach der Übertragung des Mitunternehmeranteils, liegt eine Betriebsaufgabe vor.

Der BFH präzisiert mit dieser Entscheidung seine bisherige Rechtsprechung zu § 6 Abs. 3 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 02.08.2012, IV R 41/11 und vom 09.12.2014, IV R 36/13) und schließt sich hinsichtlich der Frage der Anwendung von § 6 Abs. 3 S. 1 EStG bei zeitgleicher Aufdeckung stiller Reserven in funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen der Auffassung der Finanzverwaltung an (vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019, Rz. 9).

Sachverhalt

Zwischen der Klägerin, einer GbR, und einer Betriebs-GmbH bestand eine Betriebsaufspaltung. Die Mehrheitsgesellschafterin an beiden Gesellschaften (C) übertrug im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihren Miteigentumsanteil an dem Betriebsgrundstück und einen Teil ihres Anteils an der Betriebs-GmbH (funktional wesentliches notwendiges Sonderbetriebsvermögen II) auf ihren Sohn. Taggleich verkaufte C auch ihre restlichen Teilgeschäftsanteile an der Betriebs-GmbH an Dritte. Die Verträge hinsichtlich der Übertragungen der Teilgeschäftsanteile an der Betriebs-GmbH enthielten wechselseitige aufschiebende Bedingungen.

Nach Auffassung des Finanzamts kommt eine Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragungen auf den Sohn nicht in Betracht, da nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen (nämlich nicht alle Anteile an der Betriebs-GmbH) unentgeltlich auf den Sohn übertragen worden sind. Folglich liegt nach dem Finanzamt eine Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG vor. Hingegen vertrat das FG unter Berufung auf neuere BFH-Rechtsprechung die Auffassung, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG erfüllt sind.

Hintergrund

Der BFH hat in seiner neueren Rechtsprechung (u.a. BFH-Urteile vom 02.08.2012, IV R 41/11, vom 12.05.2016, IV R 12/15 und vom 09.12.2014, IV R 29/14) seine früher vorgenommene Gesamtplanbetrachtung (unentgeltliche Übertragung eines (gesamten) Mitunternehmeranteils samt aller funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber in einem einheitlichen Vorgang als Voraussetzung für die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG) aufgegeben und eine gleichzeitige Anwendung der Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 3 EStG und nach § 6 Abs. 5 EStG - unter der Voraussetzung, dass die Ausgliederung nach § 6 Abs. 5 EStG nicht zu einer Zerschlagung der betrieblichen Sachgesamtheit führt - bejaht. Mit Urteil vom 02.08.2012 hatte der BFH entschieden, dass eine steuerneutrale Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf ein Kind des Gesellschafters nach § 6 Abs. 3 EStG bei zeitgleicher Übertragung eines funktional wesentlichen Betriebsgrundstücks des Sonderbetriebsvermögens auf eine andere Personengesellschaft gemäß § 6 Abs. 5 EStG möglich ist.

In der damaligen Entscheidung konnte offenbleiben, ob die Grundsätze für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht nur im Fall einer zeitgleichen Buchwert-Übertragung nach § 6 Abs. 5

ESTG, sondern auch bei einer zeitgleichen Veräußerung von Wirtschaftsgütern oder einer Überführung in das Privatvermögen gelten.

Die Finanzverwaltung hatte sich in dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 weitestgehend der aktuellen Auffassung des BFH angeschlossen. So ist auch nach dem BMF eine unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils zu Buchwerten sowohl bei zeitgleicher Buchwertübertragung von funktional wesentlichem Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen als auch bei vorheriger Aufdeckung der stillen Reserven im Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen möglich; vorausgesetzt, das verbleibende „Restbetriebsvermögen“ stellt eine funktionsfähige betriebliche Einheit dar.

Entscheidung

Der BFH kommt entgegen der Auffassung des FG zu dem Schluss, dass § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1 EStG nicht zur Anwendung kommt, wenn zeitgleich mit der Veräußerung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens der verbliebene Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine andere Person übertragen wird. Die Sache wird mangels Feststellungen zum Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an das FG zurückverwiesen.

Zeitpunkt („juristische Sekunde“) des Ausscheidens von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen entscheidend

Die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1 EStG setzt voraus, dass neben dem Gesellschaftsanteil sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (I und II) übertragen werden, die funktional wesentlich sind. Nach Auffassung des BFH ist das Betriebsvermögen, das im Zeitpunkt der Übertragung existiert, maßgebend dafür, ob ein (gesamter) Mitunternehmeranteil (entgeltlich oder unentgeltlich) übertragen wird. Insoweit sei die Aussage in den BFH-Urteilen vom 02.08.2012 (IV R 41/11) und vom 09.12.2014 (IV R 36/13) zu präzisieren. Abzustellen sei nicht auf das am Tag der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen, sondern (enger) auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen. Dies bedeutet nach dem BFH, dass es für die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1 EStG unschädlich ist, wenn eine „juristische Sekunde“ vor der Übertragung des (verbliebenen) ganzen Mitunternehmeranteils eine (funktional) wesentliche Betriebsgrundlage aus diesem durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen ausgeschieden ist. Im umgekehrten Fall, also wenn funktional wesentliche Betriebsgrundlagen eine „juristische Sekunde“ nach Übertragung des Mitunternehmeranteils an Dritte veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden, sei der Aufgabetatbestand nach § 16 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16).

Für die Frage, ob mehrere Übertragungen in zeitlicher Reihenfolge erfolgt sind oder nicht, ist nach dem BFH auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Zeitgleiches Aufdecken stiller Reserven in funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen

Die Frage, ob § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1 EStG auch dann eingreift, wenn mit der unentgeltlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils zeitgleich stille Reserven in funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens (durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen) aufgedeckt werden, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden. Die Finanzverwaltung hat die Anwendung von § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1 EStG in solchen Fällen abgelehnt (vgl. BMF-Schreiben vom 20.11.2019, Rz. 9).

Der BFH schließt sich der Auffassung der Finanzverwaltung an. Bei zeitgleicher Übertragung des Gesellschaftsanteils und Aufdeckung stiller Reserven in funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen, liegt nach dem BFH eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vor. Eine parallele Anwendung von § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1 EStG und § 16 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG komme nicht in Betracht. Bei einer zeitgleichen Realisierung von stillen Reserven infolge der Veräußerung oder Entnahme von Teilen der betrieblichen Sachgesamtheit, sei § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1 EStG nicht anwendbar.

Zurückweisung an das FG

Das FG ist davon ausgegangen, dass die unentgeltliche Übertragung des Miteigentumsanteils an dem Betriebsgrundstück und des Teilgeschäftsanteils an den Sohn taggleich mit der Veräußerung der Teilgeschäftsanteile an Dritte erfolgt ist und folglich § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 1

EStG anzuwenden ist. Nach dem BFH ist die Angabe „taggleich“ zu unpräzise, vielmehr komme es auf die exakte zeitliche Reihenfolge der Übertragungen an. Das FG hat nun im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen, um die Zeitpunkte des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums bestimmen zu können.

Anmerkung

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums

In der Praxis ist folglich die zeitliche Reihenfolge der einzelnen Übertragungsschritte sorgfältig zu planen; insbesondere sind die Zeitpunkte des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums im Vorfeld zu prüfen. Zu beachten ist, dass es für unterschiedliche Wirtschaftsgüter (z.B. Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften) auch unterschiedliche Kriterien für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gibt und folglich das wirtschaftliche Eigentum an unterschiedlichen Wirtschaftsgütern auch an verschiedenen Zeitpunkten übergehen kann, obwohl beispielsweise die zugrundeliegenden Übertragungsverträge am selben Tag geschlossen wurden.

- Wirtschaftliches Eigentum an Anteilen an einer Kapitalgesellschaft wird nach der ständigen Rechtsprechung des BFH stets angenommen, wenn aufgrund eines Rechtsgeschäfts eine rechtlich geschützte Position des Käufers vorliegt, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und darüber hinaus die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 11.07.2006, VIII R 32/04).
- Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Grundstücken setzt keine Auflassung voraus (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 15.03.1973, VIII R 90/70, BStBl. II 1973, S. 591); es genügt in der Regel, dass Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 04.06.2003, X R 49/01, BStBl. II 2003, S. 751).

Verfügung vom Bayerischen Landesamt für Steuern vom 15.12.2020

§ 6 Abs. 3 EStG ist anzuwenden, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs oder Teilbetriebs unentgeltlich in der Weise auf eine Mitunternehmerschaft übertragen werden, dass sie teils in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und teils in das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer oder vollständig in die jeweiligen Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer bei dieser Mitunternehmerschaft übergehen. Nach einer aktuellen Verfügung vom Bayerischen Landesamt für Steuern vom 15.12.2020 muss die übernehmende Mitunternehmerschaft spätestens mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf diese gegründet werden. Eine nachträgliche Gründung der Mitunternehmerschaft nach Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums stehe der Buchwertfortführung entgegen.

Betroffene Normen

§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG

Streitjahr 2014

Vorinstanz

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 19.04.2018, 15 K 1187/17 F, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 10.09.2020, [IV R 14/18](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 20.11.2019, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, BStBl. II 2019, S. 715, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 12.05.2016, IV R 12/15, BStBl. II 2019, S. 726, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.12.2014, IV R 29/14, BStBl. II 2019, S. 723, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.12.2014, IV R 36/13, BStBl. II 2015, S. 529, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH-Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16, BStBl. II 2019, S. 738, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 11.07.2006, VIII R 32/04, BStBl. II 2007, S. 296

BFH-Urteil vom 15.03.1973, VIII R 90/70, BStBl. II 1973, S. 591

BFH-Urteil vom 04.06.2003, X R 49/01, BStBl. II 2003, S. 751

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.12.2020, S 2242.2.1-57/11 St32

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.