

BFH: Keine Sperrfristverletzung nach Buchwerteinbringung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG

Bei Einbringung eines einzelnen Wirtschaftsguts einer GmbH zu Buchwerten in eine KG, an deren Vermögen und Gewinn bzw. Verlust die GmbH allein beteiligt ist, ist auch bei Veräußerung des Grundstücks durch die KG innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG, nicht rückwirkend auf den Einbringungszeitpunkt der Teilwert anzusetzen (sondern es bleibt bei der Buchwertfortführung), wenn bei der KG keine Ergänzungsbilanz erstellt wurde.

Sachverhalt

Die Klägerin (GmbH) brachte im Wege der Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschafterrechten zum 31.12.2001 ein Grundstück in die GmbH & Co. KG (KG) ein. Die Komplementär-GmbH dieser KG ist weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der Komplementär-GmbH ist die Klägerin. Zudem ist die Klägerin einzige Kommanditistin der KG.

Die Klägerin wies das betreffende Grundstück zuletzt mit dem Buchwert, der auch den Einbringungswert in die KG darstellte, aus. Eine Ergänzungsbilanz wurde nicht erstellt. Die Klägerin behandelte die Einbringung steuerneutral (Buchwertfortführung). Mit Wirkung zum 31.12.2005 veräußerte die KG das Grundstück an einen fremden Dritten. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass aufgrund der Veräußerung die Sperrfristklausel des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG greife und setzte in einem geänderten Körperschaftsteuerbescheid rückwirkend für die Einbringung den Teilwert des Grundstücks an. Die gegen den rückwirkenden Ansatz des Teilwerts gerichtete Klage beim Finanzgericht hatte Erfolg.

Entscheidung

Das Finanzgericht hat zu Recht entschieden, dass die Veräußerung des eingebrachten Grundstücks zum 31.12.2005 durch die KG die Buchwerteinbringung im Streitjahr 2001 unberührt lässt.

Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (Buchwert), sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG). Dies gilt entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt übertragen wird (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG). Wird das nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG bezeichnete Übertragung erfolgt ist (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG).

Die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG ist von vornherein nicht anwendbar und damit auch die Frage nach der Erstellung einer Ergänzungsbilanz nicht entscheidungserheblich, wenn – wie im vorliegenden Fall – zum Zeitpunkt der Einbringung nur der einbringende Gesellschafter am Ergebnis und dem Vermögen der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt war („Einmann-GmbH & Co. KG“) und sich hieran bis zur Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts innerhalb der Sperrfrist (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG) nichts ändert. Da für Situationen der „Einmann-GmbH & Co. KG“ § 6 Abs. 5 S. 4 EStG weder mit dem Zweck noch mit dem Willen des Gesetzgebers vereinbar ist, ist die Norm teleologisch auf solche Vermögensübertragungen zu beschränken, bei denen – ohne einen gegenläufigen Ergänzungsbilanzansatz – der während der Sperrfrist erzielte Veräußerungs-

oder Entnahmegewinn nicht nur dem Einbringenden zuzurechnen wäre.

Aus der Begründung des Gesetzentwurfs ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Übertragung trotz des Rechtsträgerwechsels – Einbringung in die KG – nur zum Zwecke der Unternehmensumstrukturierung begünstigen und hiervon missbräuchliche Vermögenstransfers mit dem Ziel einer nachfolgenden Veräußerung ausschließen wollte (BFH, Urteil vom 02.08.2012). Daraus folgt, dass ein Gesellschafter, der zu weniger als 100 v.H. an der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt ist, einen Übertragungsgewinn auch dann nicht rückwirkend zu versteuern hat, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG von der Personengesellschaft veräußert wird, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven jedoch durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz weiterhin dem Einbringenden zugeordnet blieben.

Die Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG ist im Streitfall deshalb nicht erheblich, weil bei Übertragung des Wirtschaftsguts durch den Einmann-Gesellschafter ein rückwirkender Teilansatz jedenfalls dann nicht in Betracht kommt, wenn die bis zur Einbringung des Wirtschaftsguts entstandenen und aufgrund der Veräußerung des Wirtschaftsguts durch die Personengesellschaft aufgedeckten stillen Reserven dem weiterhin zu 100 % am Vermögen und Ergebnis der Gesellschaft beteiligten einbringenden Mitunternehmer zuzurechnen sind. Dementsprechend bedarf es auch keiner Ergänzungsbilanz, um den rückwirkenden Teilwertansatz zu vermeiden.

§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG will lediglich Vorsorge dagegen treffen, dass innerhalb der Sperrfrist die Gewinne/Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme der übertragenen Wirtschaftsgüter den Mitgesellschaftern unter Verletzung des Subjektsteuerprinzips zugeordnet werden.

Betroffene Norm

§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG
Streitjahr 2001

Anmerkung

In seinem Urteil vom 26.06.2014 hat der BFH nun auch für den Fall einer unterlassenen Aufstellung einer Ergänzungsbilanz anlässlich einer Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines zu 100 % beteiligten Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen der KG gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG entschieden, dass für die Übertragung nicht deshalb rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist, weil die KG - bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen - das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG veräußert.

BFH, Urteil vom 26.06.2014, [IV R 31/12](#)

Vorinstanz

Finanzgericht des Saarlandes, Urteil vom 19.04.2012, 1 K 1318/10, [siehe Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 31.07.2013, [I R 44/12](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 26.06.2014, [IV R 31/12](#)

BFH, Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, BFHE 238, S. 135, [siehe Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 25.11.2009, [I R 72/08](#), BStBl II 2010, S. 471

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.