

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bmf-aufgabe-der-gesamtplanbetrachtung-bei-der-unentgeltlichen-uebertragung-eines-mitunternehmeranteils.html>

📅 28.11.2019

Unternehmensteuer

BMF: Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils

Das BMF hat sein Schreiben zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG umfassend überarbeitet. Die Aktualisierungen beruhen im Wesentlichen auf aktueller BFH-Rechtsprechung. Insbesondere erfolgt eine Abkehr von der bislang vorgenommenen Gesamtplanbetrachtung.

Hintergrund

Das BMF hat in einem aktualisierten Schreiben vom 20.11.2019 zu Zweifelsfragen in Bezug auf die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG insbesondere im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen und von Anteilen an Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen Stellung genommen.

Das BMF gibt seine bisherige Gesamtplanbetrachtung auf und folgt der BFH-Rechtsprechung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen in mehreren Schritten zum Buchwert. Für den Bereich der Tarifvergünstigung der §§ 16, 34 EStG hält das BMF aber an seiner Gesamtplanbetrachtung fest. Außerdem lässt nun auch das BMF die vom BFH geforderte gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG zu.

Verwaltungsanweisung

Im Folgenden werden die grundlegenden Aussagen der Verwaltungsanweisung zusammengefasst und die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Vorgängerschreiben vom 03.03.2005 mit Ergänzung vom 07.12.2006 kursiv dargestellt. Die Änderungen beruhen insbesondere auf aktueller BFH-Rechtsprechung.

Persönlicher Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG

Übertragende und Aufnehmende können natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften sein. *Aufnehmende kann auch eine Stiftung sein.* In den Fällen der Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils sowie der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen ist die Übertragung nur auf natürliche Personen zulässig.

Bei den grundsätzlich unter § 6 Abs. 3 EStG fallenden unentgeltlichen Übertragungen von einer oder auf eine Kapitalgesellschaft gehen die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 KStG oder der verdeckten Einlage vor (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1990, VIII R 17/85).

Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils

Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

Erfolgt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils oder die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer, steht dies der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen. Die unentgeltliche Übertragung eines im Ganzen verpachteten gewerblichen Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts ist dagegen kein von § 6 Abs. 3 EStG erfasster Vorgang (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2017, X R 59/14).

Behandlung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Wird der gesamte Anteil des Mitunternehmers an der Gesellschaft übertragen, setzt § 6 Abs. 3 S. 1 EStG voraus, dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die im Zeitpunkt der Übertragung für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind (funktional wesentliches

Sonderbetriebsvermögen), übertragen werden. Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und zeitgleich oder taggleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist eine Buchwertfortführung nicht zulässig, *weil sich das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zum Zeitpunkt der Entnahme noch im Betriebsvermögen des Übertragenden befand und daher gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs übertragen werden* (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16).

Keine Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG

a) Umstrukturierung und Überführung oder Übertragung

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt, *ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG gleichwohl auf die Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils anwendbar. Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG ist möglich* (vgl. BFH-Urteile vom 02.08.2012, IV R 41/11 und vom 12.05.2016, IV R 12/15), *sie darf jedoch keine Betriebszerschlagung zur Folge haben. Diese Grundsätze sind bei der Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft entsprechend anzuwenden.*

b) Funktionsfähige betriebliche Einheit versus Betriebszerschlagung

Für die Buchwertfortführung ist zeitpunktbezogen zu prüfen, ob auch nach der Auslagerung gem. § 6 Abs. 5 EStG noch eine funktionsfähige betriebliche Einheit nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden kann. Voraussetzung hierfür ist, dass das nach der Auslagerung von Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 EStG noch verbleibende „Restbetriebsvermögen“ für sich gesehen wirtschaftlich lebensfähig ist und dieses weiterhin alle Merkmale eines Betriebs oder Teilbetriebs i. S. d. § 16 EStG erfüllt. Stellt das nach der Auslagerung verbleibende „Restbetriebsvermögen“ keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr dar, liegt hinsichtlich des verbleibenden „Restbetriebsvermögens“ eine Betriebszerschlagung und damit grundsätzlich eine nicht nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG steuerbegünstigte Betriebsaufgabe vor.

c) Aufdeckung der stillen Reserven im Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen

Wird aufgrund einheitlicher Planung zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen oder zum gemeinen Wert veräußert, kann der Mitunternehmeranteil gleichwohl nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert übertragen werden, sofern es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt (vgl. BFH-Urteil vom 09.12.2014, IV R 29/14).

d) Zeitlich gestreckte Aufgabe eines Mitunternehmeranteils (§§ 16, 34 EStG)

Die Aufgabe einer betrieblichen Einheit und damit auch eines Mitunternehmeranteils kann in mehreren Schritten zeitlich gestreckt (hier gilt eine Frist von bis zu 18 Monaten) als einheitlicher Vorgang erfolgen. In diesen Fällen entsteht ein insgesamt nach §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigter Gewinn (vgl. BFH-Urteile vom 19.05.2005, IV R 17/02 und vom 30.08.2007, IV R 5/06).

Weitere Anwendung des Gesamtplangedankens bei § 16 Abs. 4 und § 34 EStG

Übereinstimmend mit der BFH-Rechtsprechung ist der Gedanke des Gesamtplans im Rahmen der Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG auch weiterhin anzuwenden. Der Gesamtplangedanke dient in diesem Bereich der Verwirklichung des Zwecks der Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht ungemildert dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.2014, IV R 57/11).

Behandlung von funktional nicht wesentlichem Betriebsvermögen

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen entnommen oder nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG im

Hinblick auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils uneingeschränkt anwendbar. Der Buchwertfortführung steht es auch nicht entgegen, wenn ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen, jedoch für die Mitunternehmerschaft funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird.

Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

Übertragung bei funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Die oben dargestellten Grundsätze sind entsprechend anzuwenden. Zusätzlich gilt Folgendes:

a) Quotale Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen und eines Teils des Sonderbetriebsvermögens (§ 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG)

Im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen *ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG auch dann anwendbar, soweit das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen quotale nicht in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2000, IV R 51/98).*

b) Disquotale Übertragung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen nicht oder in geringerem Umfang (unterquotale) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, liegt insgesamt eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor, wenn der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. *Voraussetzung für eine Buchwertübertragung ist dabei nicht, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen dauerhaft zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört.*

Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotale) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, *handelt es sich ausschließlich (und einheitlich) um eine unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG ohne Lauf einer Sperrfrist (vgl. BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11).*

Übertragung bei funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG ist uneingeschränkt anwendbar.

Fälle der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Begründen der Übertragende und der Übernehmer hinsichtlich des anteilig übertragenen Sonderbetriebsvermögens nach der Übertragung zivilrechtlich eine Gesamthandsgemeinschaft (§ 718 ff. BGB), wird diese unmittelbar zur Besitzpersonengesellschaft. In diesem Fall folgt der unter § 6 Abs. 3 S. 1 EStG fallenden Übertragung eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zum Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG unmittelbar nach.

Wird bei der anteiligen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen dem Übernehmer zivilrechtlich ein Bruchteil zu Eigentum übertragen (§ 741 BGB), findet zuerst eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (einschl. Sonderbetriebsvermögen) auf den übernehmenden Gesellschafter nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG statt. Anschließend erfolgt sowohl bei dem übertragenden Gesellschafter als auch bei dem übernehmenden Gesellschafter eine Überführung des Sonderbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft (GbR) gem. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG.

Zeitliche Anwendung

Dieses Schreiben ist auf alle noch offenen Veranlagungszeiträume mit Übertragungsvorgängen gem. § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG anzuwenden. Aus

Vertrauensschutzgründen kann das BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG vom 03.03.2005 mit Ergänzung vom 07.12.2006 für bereits abgeschlossene Übertragungsvorgänge weiterhin angewendet werden, wenn die Beteiligten auf Antrag hieran einvernehmlich auch weiterhin festhalten möchten.

Betroffene Norm

§ 6 Abs. 3 EStG, § 6 Abs. 5 EStG, § 16 EStG, § 34 EStG

Fundstelle

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

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16, BFH/NV 2018, S. 810, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 25.01.2017, X R 59/14, BFH/NV 2017, S. 1077

BFH, Urteil vom 12.05.2016, IV R 12/15, BFH/NV 2016, S. 1376, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.12.2014, IV R 57/11, BStBl II 2015, S. 536, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.12.2014, IV R 29/14, BFH/NV 2015, S. 415, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, BFH/NV 2012, S. 2053, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 30.08.2007, IV R 5/06, BStBl II 2008, S. 113

BFH, Urteil vom 19.05.2005, IV R 17/02, BStBl II 2005, S. 637

BFH, Urteil vom 24.08.2000, IV R 51/98, BStBl II 2005, S. 173

BFH, Urteil vom 18.12.1990, VIII R 17/85, BStBl II 1991, S. 512

BMF, Schreiben vom 12.09.2013, IV C 6 – S 2241/10/10002, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 08.12.2011, IV C 6 – S 2241/10/10002, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 11.03.2010, IV C 3 – S 2221/09/10004, siehe [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.