

BMF: Übertragung von Mitunternehmeranteilen und von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

Zu verschiedenen Fragestellungen der Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens vertritt der BFH eine andere Auffassung als die Finanzverwaltung. Das BMF hat einen temporären Nichtanwendungserlass zu drei Urteilen des BFH verfügt.

Hintergrund

Der BFH hat sich 2012 in drei Urteilen mit verschiedenen Fallgestaltungen der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens und der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens beschäftigt. Die Finanzverwaltung möchte diese Urteile vorerst nicht anwenden.

Verwaltungsanweisung

Das BMF Schreiben vom 12.09.2013 betrifft die folgenden drei BFH-Urteile zu den beiden genannten Themenkomplexen:

1. Teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens

BFH-Urteil vom 19.09.2012, IV R 11/12

Die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft führt nach Auffassung des IV. Senats des BFH nicht zur Realisierung eines Gewinns, wenn das erbrachte Teilentgelt den gesamten Buchwert nicht übersteigt. Nach der von der Finanzverwaltung vertretenen "Trennungstheorie" hingegen ist bei einer teilentgeltlichen Übertragung der unentgeltliche Teil zum Buchwert zu übertragen (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG), während hinsichtlich des entgeltlichen Teils eine Veräußerung des Wirtschaftsguts vorliegt und es insoweit zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt (BMF-Schreiben vom 08.12.2011, Tz. 15).

Die Finanzverwaltung stellt die Entscheidung über die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 19.09.2012 im Bundessteuerblatt zunächst zurück, da zur Frage der Gewinnrealisation bei teilentgeltlichen Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern ein Revisionsverfahren beim X. Senat des BFH anhängig ist (X R 28/12), dessen Entscheidung sie abwarten möchte. Bis dahin wendet die Finanzverwaltung weiterhin die in Tz. 15 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011 vertretene Rechtsauffassung an. Einsprüche ruhen bis zur endgültigen Klärung der Problematik.

BFH-Urteil vom 21.06.2012, IV R 1/08

Bereits in diesem Urteil zeichnete sich ab, dass der BFH bei einer teilentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nicht dem Verständnis der Finanzverwaltung zur Behandlung von teilentgeltlichen Übertragungsvorgängen folgen will. Deshalb stellt die Finanzverwaltung die Entscheidung über die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 21.06.2012 gleichfalls vorerst zurück.

2. Übertragungen auf Grund eines „Gesamtplans“

BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11

Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann nach Ansicht des IV. Senats des BFH seinen Gesellschaftsanteil steuerneutral übertragen, obwohl er ein ihm allein gehörendes und von der Gesellschaft genutztes Grundstück (funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens) zeitgleich und ebenfalls steuerneutral auf eine zweite Personengesellschaft überträgt. Nach Tz. 7 des BMF-Schreibens vom 03.03.2005 hingegen bewirkt die steuerneutrale Ausgliederung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens (hier das Grundstück) in ein anderes Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG), dass der Anteil am Gesamthandsvermögen nicht nach § 6 Abs. 3 EStG zum

Buchwert übertragen werden kann. Eine gleichzeitige Inanspruchnahme („Kumulation“) von Steuervergünstigungen nach § 6 Abs. 3 EStG einerseits und nach § 6 Abs. 5 EStG andererseits ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht möglich. Zur Frage der Anwendung der „Gesamtplanrechtsprechung“ ist ein Revisionsverfahren beim I. Senat des BFH anhängig (I R 80/12), dessen Entscheidung die Finanzverwaltung abwarten möchte. Daher wird die Entscheidung über die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 02.08.2012 ebenfalls vorerst zurückgestellt. Solange ist weiterhin eine gleichzeitige Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen nach § 6 Abs. 3 EStG einerseits und nach § 6 Abs. 5 EStG andererseits nicht möglich. Einsprüche ruhen auch in diesem Fall.

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. Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert auf einen Dritten übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers überführt, ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG dem neuen BMF-Schreiben zufolge gleichwohl auf die Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils anwendbar. Die gleichzeitige Inanspruchnahme („Kumulation“) der Steuervergünstigung nach § 6 Abs. 3 EStG einerseits und nach § 6 Abs. 5 EStG andererseits ist möglich, sie darf jedoch keine Betriebszerschlagung zur Folge haben. Dadurch ist das hier dargestellte BMF-Schreiben vom 12.09.2013 insoweit überholt, als dort die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 02.08.2012 (IV R 41/11) im BStBl II zurückgestellt wurde.

BVerfG-Vorlage: Fehlende Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig?

Zwischenzeitlich hat der BFH mit Beschluss vom 10.04.2013 im Verfahren I R 80/12 entschieden, dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorzulegen, ob die fehlende Möglichkeit einer Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften gleichheitswidrig ist, siehe [Deloitte Tax-News](#). Die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 02.08.2012, IV R 41/11, siehe [Deloitte Tax-News](#), ist daher in naher Zukunft nicht zu erwarten.

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. Das zur Frage der Gewinnrealisation bei teilentgeltlichen Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern beim BFH anhängige Revisionsverfahren X R 28/12 sowie die diesbezügliche Vorlage an den Großen Senat des BFH (GrS 1/16) sind zwischenzeitlich ohne Entscheidung der vorgelegten Rechtsfrage beendet worden. Die OFD Frankfurt am Main bittet daher in ihrer Verfügung vom 21.03.2019 die Bearbeitung der bislang im Hinblick auf diese Verfahren ruhenden Rechtsbehelfsverfahren unter Beachtung der Verwaltungsauffassung in Tz. 15 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011 wiederaufzunehmen.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 12.09.2013, [IV C 6 – S 2241/10/10002](#)

Weitere Fundstellen

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

BFH, Urteil vom 21.06.2012, IV R 1/08

BFH, Urteil vom 19.09.2012, IV R 11/12, [siehe Deloitte Tax-News](#)

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

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

BMF, Schreiben vom 08.12.2011, BStBl I 2011, S. 1279, [siehe Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 03.03.2005, BStBl I 2005, S. 458

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.