

# **HLBS-STEUERFORUM 2014**

## **Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft**

**Vortrags- und Diskussionstagung  
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**

## 2.5 Personengesellschaften (Rechtsentwicklung)

### 2.5.1 Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften

Nach wie vor nicht geklärt ist, ob eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften ohne Aufdeckung stiller Reserven möglich ist. Hierzu bestanden unterschiedliche Ansichten des I. und des IV. Senates des BFH, die unter dem Begriff „Zoff im BFH“ bekannt geworden sind.<sup>1</sup> Der I. Senat des BFH hatte in seinem Urteil vom 25.11.2009<sup>2</sup> entschieden, dass bei unentgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft in das Betriebsvermögen einer anderen beteiligungsidentischen Personengesellschaft, die in diesem Wirtschaftsgut liegenden stillen Reserven aufgedeckt werden müssen. Begründet wurde dies mit dem eindeutigen Wortlaut der Regelung in § 6 Abs. 5 Satz 1 und 3 EStG, eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG scheidet aus, weil keine planwidrige Lücke vorliege. Der Regelungskatalog in § 6 Abs. 5 EStG sei abschließend, es habe sich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers gehandelt, beteiligungsidentische Schwester-Personengesellschaften nicht zu begünstigen.

Der IV. Senat des BFH hat es in seinem Beschluss vom 15.04.2010<sup>3</sup> auch nach Ergehen des BFH-Urteils I R 72/08 für ernstlich zweifelhaft gehalten, ob die Übertragung eines Wirtschaftsgutes des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwestergesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führt. Der IV. Senat hebt in der Begründung den Grundsatz der transparenten Besteuerung hervor, die Personengesellschaft ist danach Steuerrechtssubjekt bei der Qualifikation und bei der Ermittlung der Einkünfte, Subjekt der Einkünfteerzielung ist hingegen der Gesellschafter. Jedem Gesellschafter sei auch sein Anteil an den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zuzuordnen. Wenn der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in besonderen Fällen die Verschiebung stiller Reserven zwischen verschiedenen Gesellschaftern zulasse um Umstrukturierungen von Personenunternehmen nicht durch aus der Substanz zu zahlende Ertragsteuer zu erschweren, sei dies ein ausreichender Rechtfertigungsgrund für die Verletzung des Folgerichtigkeitsgrundsatzes. Folgerichtig sei es auf der anderen Seite, wenn ein Steuerrechtssubjekt die ihm zuzuordnenden stillen Reserven ungeachtet dessen beibehält, in welchem Betriebsvermögen sich das betreffende Wirtschaftsgut befindet. Wenn jetzt die Verschiebung von stillen Reserven zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften, also ohne Veränderung der stillen Reserven der einzelnen Steuerrechtssubjekte, besteuert werden sollte, erfordere dies eine besondere Rechtfertigung. Da diese nicht zu erkennen sei, hat der IV. Senat wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache aufgrund mündlicher Verhandlung und in der Besetzung mit 5 Richtern im Aussetzungsverfahren entschieden, dass § 6 Abs. 5 EStG im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auch auf Übertragungen zwischen dem Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften zu erstrecken und § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG entsprechend anzuwenden ist.

Der I. Senat hatte in dem Verfahren I R 80/12 die Gelegenheit, sich erneut zu einem solchen Sachverhalt zu äußern. Erwartet war eine Abstimmung zwischen dem I. und IV. Senat und ggf. die Anrufung des großen Senats, damit die Frage verbindlich geklärt wird.<sup>4</sup> Mit Beschluss vom 10.04.2013<sup>5</sup> hat der BFH die Rechtssache dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung darüber vorgelegt, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist.

<sup>1</sup> Gosch, DStR 2010, 1173.

<sup>2</sup> BFH-Urteil vom 25.11.2009 I R 72/08, BFH/NV 2010, 535.

<sup>3</sup> BFH-Beschluss vom 15.04.2010 IV B 105/09, BFH/NV 2010, 1345.

<sup>4</sup> Wegener, HLBS-Steuerforum 2013, S. 73.

<sup>5</sup> BFH-Beschluss vom 10.04.2013 I R 80/12, BFH/NV 2013, 1834.

Grundsätzlich hält der I. Senat daran fest, dass nach der einfachgesetzlichen Rechtslage eine Buchwertübertragung nicht möglich ist, da es an einer für eine Analogie notwendigen planwidrigen Regelungslücke fehlt. Die Fälle einer Buchwertübertragung seien nach dem Willen des Gesetzgebers in § 6 Abs. 5 EStG abschließend geregelt, der Gesetzgeber habe den Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 bewusst abschließend formuliert.

Allerdings ist die verfassungsrechtliche Beurteilung eine andere. Die Freiheit des Gesetzgebers bei der Gesetzgebung ist durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei dabei nur die in Geldwert vorhandene Ist-Leistungsfähigkeit. Hinsichtlich im Betriebsvermögen eingetretener Vermögensmehrungen wird die Ist-Leistungsfähigkeit nur gesteigert, soweit die Vermögensmehrungen tatsächlich realisiert worden sind, nicht aber dann, wenn es zu bloßen Wertsteigerungen des Vermögens gekommen ist. Da der Steuerzugriff zu einem Liquiditätsentzug führt, könne eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur vorhanden sein, soweit eine entsprechende Liquidität vorliegt. Wertsteigerungen wirken sich erst dann gewinnerhöhend aus, wenn das betreffende Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Dies könne durch Übertragung auf einen anderen Rechtsträger (Veräußerung, Betriebsveräußerung) oder durch eine endgültige Lösung des betrieblichen Zusammenhangs im Wege der Entnahme oder Betriebsaufgabe erfolgen. Bei Überführung von einem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen werde die Liquidität nicht erhöht, diese Übertragungen sind deshalb folgerichtig durch § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG begünstigt.

Nicht zutreffend umgesetzt sei die Belastungsentscheidung soweit Buchwertübertragungen bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften nicht zugelassen werden. Dafür fehle es an der verfassungsrechtlich notwendigen Rechtfertigung, der Hinweis auf Missbrauchspotential reiche für die Begründung nicht aus. Der Begünstigungsausschluss sei dabei umso weniger nachvollziehbar, weil nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sogar das Überspringen auf andere Rechtssubjekte zugelassen wird.

Nach alledem hält der I. Senat des BFH eine verfassungskonforme Auslegung der Regelung für nicht möglich, ist aber selbst daran gehindert, die Verfassungswidrigkeit festzustellen und hat deshalb die Angelegenheit dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Für die Praxis bedeutet dies, dass noch keine Rechtssicherheit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften besteht.

### **2.5.2 Gewinnermittlung bei Realteilung einer Mitunternehmerschaft und fortgesetzter Einnahme-Überschussrechnung**

Schließen sich Steuerpflichtige zu einer Mitunternehmerschaft zusammen, kann diese den Gewinn unter bestimmten Voraussetzungen nach Einnahme-Überschussgrundsätzen (§ 4 Abs. 3 EStG) erstellen. Dies betrifft zum einen Freiberufler, zum anderen aber auch Maschinengemeinschaften oder Dienstleistungsunternehmen in der Landwirtschaft.

Werden diese Gesellschaften durch Realteilung aufgelöst, entspricht dies gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG einer gewinnrealisierenden Veräußerung (§ 16 Abs. 1 und 2 EStG). Allerdings regelt § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, dass für den Fall, dass im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden, bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit Buchwerten anzusetzen sind, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

**BFH vom 11.04.2013, III R 32/12<sup>6</sup>**

### **Sachverhalt**

Mit Urteil vom 11.04.2013 hatte der BFH über einen Fall zu entscheiden, in dem eine Freiberufler-Sozietät im Wege der Realteilung ohne Spitzenausgleich beendet wurde. Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass ein Übergangsgewinn zu ermitteln sei, der nach R 4.5 EStR 2008 als laufender Gewinn zu besteuern sei. Der Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit wurde um 283 T€ erhöht. Das Finanzgericht gab der Klage statt, es entschied, dass im Rahmen der Realteilung der Mitunternehmerschaft ein Übergang von der Einnahme-Überschussrechnung zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 nicht erforderlich war.

### **Entscheidung des BFH**

Der BFH hat zugunsten der Steuerpflichtigen entschieden: Im Falle der Realteilung einer – ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelnden – (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich besteht keine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangs-Gewinnermittlung, wenn die Buchwerte fortgeführt werden und die Mitunternehmer unter Aufrechterhaltung der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung ihre berufliche Tätigkeit in Einzelpraxen weiterbetreiben.

Das Urteil wurde mit folgenden Kernaussagen begründet:

Unter Realteilung versteht der BFH ertragsteuerlich die Aufgabe der Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt (BFH-Beschluss vom 29.04.2004 IV B 124/02).

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, müssen bei einer Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 und 2 EStG zu einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG (ggf. i. V. m. § 5 EStG) übergehen (Nachweise). Die aus diesem Übergang resultierenden Zu- und Abrechnungen (sog. Übergangsgewinn) sind beim laufenden Gewinn und nicht beim Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen (BFH-Urteil Bundessteuerblatt III 1962, 199). § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG findet dagegen bei der Realteilung einer Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich und unter Fortführung der Buchwerte keine Anwendung, da die Rechtsfolge der Buchwertfortführung in diesem Fall abschließend in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG geregelt ist. Die Realteilung einer Personengesellschaft ist zwar ertragsteuerlich als Betriebsaufgabe einzuordnen. Dass die Buchwerte (grundsätzlich) fortzuführen sind, ergibt sich jedoch unmittelbar und insoweit abschließend aus § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 434), nach dem – wie beispielsweise in § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG – die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen sind, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben.

Der Senat kann in der Urteilsbegründung nicht erkennen, dass eine Verpflichtung bestehen würde, eine Realteilungsbilanz zu erstellen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln, wenn kein Spitzenausgleich gezahlt wird. Dann ist kein Aufgabegewinn zu ermitteln, außerdem kann unmittelbar nach der Ermittlung des Übergangsgewinns wieder zu einer Einnahmen-Überschussrechnung übergegangen werden, sodass sich die Ergebnisse neutralisieren. Unerheblich ist, ob der zweimalige Wechsel der Gewinnermittlungsart in demselben oder in zwei verschiedenen Wirtschaftsjahren eintritt.

Auch die praktischen Erwägungen des Finanzamtes, durch Bilanzierung den Umfang des Betriebsvermögens zu bestimmen, um damit die Besteuerung sicherzustellen, überzeugen den BFH nicht. Es sei Aufgabe der betroffenen Finanzbehörden, entsprechende Aufzeichnungen bei den Beteiligten anzufordern.

<sup>6</sup> BFH-Urteil III R 32/12 vom 11.04.2013, BFH/NV 2013, 1679.

Mit diesem Urteil werden für Mitunternehmerschaften, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnungen ermitteln, Realteilungen einfacher, da keine Übergangsgewinnermittlung zu erfolgen hat.

Was nach alledem für die Einnahme-Überschussrechnung gilt, muss dann auch für die Gewinnermittlung der Landwirte nach Durchschnittssätzen (§ 13a EStG) gelten. Denn auch landwirtschaftliche Mitunternehmerschaften können ihren Gewinn unter den Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 EStG nach Durchschnittssätzen ermitteln und diese Gewinnermittlung nach einer Realteilung fortführen.<sup>7</sup>

### 2.5.3 Keine Sperrfrist bei einer Ein-Mann GmbH & Co. KG

Bei Einbringung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen oder dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG der Buchwert möglich. Allerdings gilt nach § 6 Abs. 5 Satz 4 eine Sperrfrist von 3 Jahren nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden. Wird die Sperrfrist verletzt, ist rückwirkend für den Übertragungszeitpunkt nicht der Buchwert, sondern der Teilwert des Wirtschaftsgutes anzusetzen. Dies gilt nicht, wenn eine negative Ergänzungsbilanz aufgestellt wird, da dann die stillen Reserven dem Einbringenden zugeordnet bleiben und bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme dem Einbringenden zugeordnet werden. Dies gilt nach R 6.15 EStR 2012 allerdings dann nicht, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zwar zugeordnet worden sind, durch die Übertragung jedoch keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafter an dem übertragenden Wirtschaftsgut eingetreten ist, der Gesellschafter also zu 100 % an der Personengesellschaft beteiligt ist.

Über einen solchen Fall hatte der BFH zu entscheiden:

#### **BFH-Urteil vom 31.07.2013<sup>8</sup>**

##### **Sachverhalt**

Eine GmbH hatte ein Grundstück im Wege der Sacheinlage in eine neu gegründete GmbH & Co. KG eingebracht, die Komplementärin war weder am Vermögen noch am Gewinn oder Verlust beteiligt, alleinige Kommanditistin war die GmbH. Die stillen Reserven wurden nicht in einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert. Innerhalb der Sperrfrist wurde das Grundstück veräußert, die Finanzverwaltung sah darin eine Verletzung der Sperrfristregelung und setzte die Steuer rückwirkend entsprechend höher fest. Das Finanzgericht des Landes Saarland hat der Klage stattgegeben.

##### **Entscheidung**

Der BFH hat die Revision des Finanzamtes zurückgewiesen und wie folgt begründet:

Die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist von vornerein nicht anwendbar und damit auch die Frage nach der Erstellung einer Ergänzungsbilanz nicht entscheidungserheblich, wenn – wie vorliegend – zum Zeitpunkt der Einbringung nur der einbringende Gesellschafter am Ergebnis und dem Vermögen der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt war und sich hieran bis zur Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsgutes innerhalb der Sperrfrist nichts ändert. Der BFH beschränkt die Anwendung der Regelung im Wege der teleologischen Reduktion auf solche Vermögensübertragungen, bei denen – ohne einen gegenläufigen Ergänzungsbilanzansatz – der während der Sperrfrist erzielte Veräußerungs- oder Entnahmegewinn nicht nur dem Einbringenden zuzurechnen wäre.

<sup>7</sup> Kanzler, Kommentar: Keine Realteilungsbilanz für Einnahmen-Überschussrechner, FR 2013, 1083.

<sup>8</sup> BFH-Urteil vom 31.07.2013, I R 44/12, BFH/NV 2013, 1855.

Tragend für dieses einschränkende Normverständnis ist, dass die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG die Buchwertfortführung nicht mit allgemeiner Wirkung an das Merkmal der nachhaltigen Unternehmensumstrukturierung binden und somit auch nicht jede zeitnahe Aufdeckung stiller Reserven (Veräußerung, Entnahme) sanktionieren, sondern lediglich Vorsorge dagegen treffen wolle, dass Wirtschaftsgüter den Mitgesellchaftern unter Verletzung des Subjektsteuerprinzips zugeordnet werden. Wird dieser Gesetzeszweck jedoch nicht berührt, weil der Einbringende sowohl im Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsgutes auf die Personengesellschaft als auch im Zeitpunkt der späteren Gewinnrealisierung alleine am Vermögen und Gewinn der Personengesellschaft beteiligt ist, d. h. die individuelle Zuordnung der stillen Reserven durchgängig gewahrt bleibt, so wäre es in jeder Hinsicht sinnwidrig, die rückwirkende Durchbrechung der Buchwertfortführung allein auf die buchtechnische Darstellung des Vermögenstransfers nach der sogenannten Bruttomethode, also der Bildung negativer Ergänzungsbilanzen, zu stützen.

### Hinweise

Vor dem IV. Senat des BFH ist unter dem Aktenzeichen IV R 31/12 die Revision zum Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 06.07.2012 – 3 K 2579/11, anhängig. Auch hier war die Finanzverwaltung der Auffassung, dass bei einem ähnlichen Sachverhalt die Veräußerung des Wirtschaftsgutes innerhalb der Sperrfrist trotz Aufstellung einer Ergänzungsbilanz zu einer Versteuerung der stillen Reserven im Einbringungszeitpunkt zwingt, weil die Anwendung von Ergänzungsbilanzen nach Tz. 26 des BMF-Schreibens zur Übertragung und Überführung einzelner Wirtschaftsgüter<sup>9</sup> nur auf mehrgliedrige Gesellschaften anzuwenden ist. Es ist wohl nicht damit zu rechnen, dass das Urteil in diesem Verfahren zu einem anderen Ergebnis führen wird.

### 2.5.4 Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat mit dem Schreiben betr. 1. Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG bei Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes und Übernahme von Verbindlichkeiten innerhalb einer Mitunternehmerschaft; 2. Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG bei gleichzeitiger Ausgliederung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 EStG<sup>10</sup> einen Nichtanwendungserlass für verschiedene Urteile veröffentlicht, mit denen der IV. Senat Umstrukturierungen von Personengesellschaften gegen die Verwaltungsauffassung erleichtert hat. Über die Urteile ist im Steuerforum 2013<sup>11</sup> ausführlich berichtet worden. Durch den Nichtanwendungserlass werden die Urteile von der Finanzverwaltung vorerst nicht angewendet:

#### 2.5.4.1 Teilentgeltliche Übertragung und Übernahme von Verbindlichkeiten

##### a) BFH-Urteil vom 19.09.2012 IV R 11/12

Mit dem Urteil hat der BFH entschieden, dass die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft dann nicht zur Realisierung eines Gewinnes führt, wenn das Entgelt (im Urteilsfall übernommene Verbindlichkeiten) den Buchwert nicht übersteigt. Damit wendet sich der IV. Senat des BFH ausdrücklich gegen die von der Finanzverwaltung vertretene Trennungstheorie, wie sie in Tz. 15 des BMF-Schreibens betr. Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6

<sup>9</sup> BMF-Schreiben betr. Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 vom 08.12.2011, BStBl I, S. 1279.

<sup>10</sup> BMF-Schreiben betr. 1. Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG bei Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsgutes und Übernahme von Verbindlichkeiten innerhalb einer Mitunternehmerschaft; 2. Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG bei gleichzeitiger Ausgliederung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 EStG vom 12.12.2013, BStBl I, S. 1164.

<sup>11</sup> Wegener/Lübbehüsen, HLBS-Steuerforum 2013, S. 69 ff.



Abs. 5 EStG<sup>12</sup> postuliert wird. Danach stellt die Übernahme von Verbindlichkeiten wirtschaftlich gesehen ein sonstiges Entgelt dar, hinsichtlich des entgeltlichen Teils liegt eine Veräußerung vor und es entsteht ein Veräußerungsgewinn.

Die Finanzverwaltung stellt *"die Entscheidung über die Veröffentlichung des BFH-Urteils... zunächst zurück"*, bis die noch ausstehende Entscheidung des Verfahrens X R 28/12 ergangen ist.

b) BFH-Urteil vom 21.06.2012 IV R 1/08

In diesem Urteil hatte der BFH zu einem Fall des § 6 Abs. 5 EStG i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 zu entscheiden, also zu einer Rechtslage, bei der eine Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft nur steuerpflichtig möglich war. Auch hier entschied der BFH, dass in Höhe der als Gegenleistung eingeräumten Forderung, die genau dem Buchwert entsprach, kein Gewinn entsteht. Lediglich die übersteigende Differenz zum Verkehrswert führte nach damaliger Rechtslage zu einer Entnahme und war zu versteuern. Soweit das Entgelt unter dem Verkehrswert liegt, ist der Vorgang nicht zu versteuern, da das Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nicht verlässt und deshalb trotz des zivilrechtlichen Rechtsträgerwechsels keine ertragsteuerliche Entnahme stattfindet, es fehlt also an einem Besteuerungstatbestand.

Auch diese Entscheidung wird von der Finanzverwaltung zunächst nicht im Bundessteuerblatt II veröffentlicht und deshalb *"vorerst zurückgestellt"*.

#### 2.5.4.2 Übertragungen aufgrund eines Gesamtplans

##### **BFH-Urteil vom 02.08.2012 IV R 41/11**

Mit dem Urteil vom 02.08.2012 IV R 41/11 hat der BFH entschieden, dass Gesellschafter einer Personengesellschaft ihren Gesellschaftsanteil steuerneutral übertragen können, auch wenn im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstücke zeitgleich und ebenfalls steuerneutral auf eine zweite (neugegründete) Personengesellschaft übertragen werden. Im Ergebnis bedeutet die Rechtsprechung, dass Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG nebeneinander angewendet werden können, also aufgrund eines vorgefassten Plans die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen steuerneutral möglich ist, ohne dass dieses rechtsmissbräuchlich ist. Die Finanzverwaltung möchte auf diese Tatbestände die sog. Gesamtplanrechtsprechung anwenden, sämtliche Einzelakte also zu einem Gesamtakt zusammenfassen. Mit dem BMF-Schreiben ist die Finanzverwaltung der Auffassung, dass das Urteil unter Außerachtlassung der Gesamtplanrechtsprechung in bestimmten Fallkonstellationen die Möglichkeit einer schrittweisen steuerneutralen Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen auf mehrere verschiedene Rechtsträger eröffnet, was zu verhindern sei. Dies ist durch die Zurückstellung der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt II bis zur Veröffentlichung des Verfahrens I R 80/12 (s. o.) erfolgt.

#### 2.5.4.3 Praxishinweise zum Nichtanwendungserlass

Da die Entscheidungen zur teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern und Übernahme von Verbindlichkeiten sowie zur Ablehnung der Gesamtplanrechtsprechung noch nicht im Bundessteuerblatt II veröffentlicht wurden, sollte in der Beratung vorsichtig mit diesen Urteilen umgegangen werden. Allerdings scheinen sich andere Senate des Bundesfinanzhofes der Rechtsprechung anzuschließen. Die Entscheidung I R 80/12, aufgrund derer die Veröffentlichung der Entscheidungen zur Gesamtplanrechtsprechung zurückgestellt wurde, ist zwischenzeitlich veröffentlicht. Es findet sich in der gesamten Entscheidung kein

<sup>12</sup> BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl I 2011, S. 1279.

Hinweis auf die Gesamtplanrechtsprechung. Der den Gesamtplan betreffende Teil des Nichtanwendungsschreibens könnte also aufgehoben werden.

Auch mit der Entscheidung X R 14/11<sup>13</sup> grenzt der Bundesfinanzhof den Gesamtplan ein: Ein Gesamtplan im Sinne der Rechtsprechung des BFH ist regelmäßig dadurch gekennzeichnet, dass ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans „künstlich“ zerlegt wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustandes fördern (Nachweise). Dementsprechend ist ein Gesamtplan zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorliegen und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankommt; die Teilschritte haben insoweit eine eigenständige Funktion (Nachweise). Der Gesamtplan ist somit von dem „Plan in Einzelakten“ zu unterscheiden. Letzterer ist auch dann kein Gesamtplan, wenn die Einzelakte auf einem vorab erstellten Konzept beruhen.

Der X. Senat des Bundesfinanzhofs hat mit der Entscheidung X R 42/10<sup>14</sup> zudem die Möglichkeit eröffnet, die Normen des § 24 UmwStG 2002 und des § 6 Abs. 5 EStG parallel anzuwenden: Bringt der Steuerpflichtige einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft ein und wendet er zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zu, sind auf diesen Vorgang die Vorschriften der § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar (gegen BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl 2011, 1312, Tz. 01.47, letzter Satz). Zudem wird in diesem Urteil auch für Einbringungsfälle die Trennungstheorie der Finanzverwaltung verworfen. Zwar wird die Einbringung gegen Gewährung einer Darlehensforderung als Entgelt angesehen. Allerdings: Bei Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt – bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft – wird bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt (gegen BMF-Schreiben vom 11. November 2011, a. a. O., Tz. 24.07).

<sup>13</sup> BFH-Urteil v. 22.10.2013 X R 14/11, DStR 2014, 80.

<sup>14</sup> BFH-Urteil v. 19.09.2013 X R 42/10, BFH/NV 2013, 2006.