

*Edmund Wagner, Regierungsdirektor
Hauptsachgebietsleiter Betriebsprüfung am Finanzamt Dresden-
Nord*

**Überführung und Übertragung von Wirtschaftsgütern nach
§ 6 Abs. 5 EStG unter Berücksichtigung des Entwurfs eines
BMF-Schreibens vom 24.05.2011**

Aktueller Anlass: Die nachträglich (ab 1999) in § 6 EStG eingeführten Vorschriften der Absätze 3 bis 7 regeln Bewertungsfragen und Gewinnrealisierungsfragen. Da sie teilweise mit anderen Normen im Widerspruch stehen sowie auch unbestimmte Rechtsbegriffe beinhalten, erscheint zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsanwendung eine Stellungnahme der Finanzverwaltung auch sinnvoll. Mit Schreiben vom 24.5.2011, GZ: IV C 6 – S 2241/10/10002 wurde ein entsprechender Entwurf, mit Schreiben vom 8.12.2011 die endgültige Fassung veröffentlicht (<http://www.sis-verlag.de/archiv/4173-bmf-entwurf-des-bmf-schreibens-zurueberfuehrung-und-uebertragung-von-einzelnen-wirtschaftsgueter-nach-s-6-absatz-5-estg>).

Handlungsbedarf: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern als zentraler Inhalt der Vorschrift führt i.d.R. zur Gewinnrealisierung; unter bestimmten Voraussetzungen ist auch eine Buchwertübertragung möglich. Damit ergibt sich der Handlungsbedarf nahezu zwangsläufig in Vertragsgestaltungen und Übertragungsstrukturen, um das gewünschte Ziel – entweder Gewinnverwirklichung oder Buchwertfortführung – zu erreichen.

Handlungszeitraum: Die Gesetzesvorschrift gilt für alle Übertragungsvorgänge, die nach dem 31.12.1998 stattfanden. Der veröffentlichte Entwurf fördert die Planungssicherheit bei Umstrukturierungen und Übertragungen. Die Inhalte des Entwurfs sollen nach RdNr. 40 des Entwurfs (nachfolgend: RdNr. ... d.E.) für alle noch offenen Fälle gelten; d.h. der Handlungszeitraum ergibt sich für die Vergangenheit als auch unverzüglich für künftige Steuererklärungen.

I. Allgemeines

Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG regelt grundsätzlich unentgeltliche Übertragungsvorgänge von Einzelwirtschaftsgütern. Steuerliche Einzelfallregelungen wie z.B. die Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 EStG oder die Bewertungsvorschriften des Umwandlungssteuergesetzes haben Vorrang.

Als Bewertungsvorschrift gilt § 6 EStG grundsätzlich nur für Steuerpflichtige, die buchführungspflichtig sind; allerdings sind die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen entsprechend anwendbar bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG. Entsprechendes gilt für Abschreibungsvorschriften; § 6 Abs. 7 EStG.

Dem Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit folgend gelten die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) auch für die Steuerbilanz. Dies gilt jedoch nur, soweit das Steuerrecht keine gesonderten Regelungen enthält; § 5 Abs. 6 EStG.

II. Überführung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG

II.1 Inhalt der Gesetzesnorm

Diese Norm regelt, dass bei der Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in das andere Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen der Wert anzusetzen ist, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (= Buchwert). Voraussetzung hierfür ist, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Die Sicherstellung der Versteuerung der stillen Reserven gilt nicht für die Gewerbesteuer, sondern lediglich für die Einkommensteuer. Die Verhaftung der stillen Reserven gilt jedoch auch für künftige stille Reserven. Wird z.B. ein Wirtschaftsgut zum Buchwert übertragen, so müssen auch die nach der Übertragung noch entstehenden stillen Reserven steuerverhaftet

bleiben. Dies liegt nicht vor, wenn ein Wirtschaftsgut in eine ausländische Betriebsstätte des Steuerpflichtigen überführt wird. Die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG hat Vorrang.

Bei der Überführung nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG handelt es sich um eine Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG beim abgebenden Betrieb und um eine Einlage i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG beim aufnehmenden Betrieb. Die gesonderten Bewertungsregeln nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG gehen den hiervon abweichenden Bewertungsregeln für Entnahmen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG) und Einlagen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG) vor.

II.2 Persönlicher Anwendungsbereich

Überführender im Sinne dieser Norm ist jede natürliche Person – beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig – die mehrere Betriebe unterhält. Hierbei ist es unerheblich, welcher Einkunftsart der Betrieb unterliegt. Lediglich Überschusseinkünfte sind ausgenommen (RdNr. 2 d.E.)

Grundsätzlich ist die Norm auch anwendbar für Mitunternehmerschaften und für Körperschaften. Da diese jedoch nur einen Betrieb führen können, sind sie nicht betroffen. Dies gilt bei Kapitalgesellschaften auch dann, wenn eine natürliche Person an mehreren Kapitalgesellschaften beteiligt ist.

II.3 Sachlicher Anwendungsbereich (RdNr. 3-7 d.E.)

Die Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts ist mit dem Buchwert anzusetzen. Dabei ist es gleichgültig, ob es ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens ist, oder eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt oder nicht. Wirtschaftsgüter, die bisher zulässigerweise nicht bilanziert wurden – z.B. immaterielle Wirtschaftsgüter nach § 5 Abs. 2 EStG – fallen ebenfalls hierunter wie im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2a EStG.

Wird ein Wirtschaftsgut übertragen, das in einem Sammelposten geführt wird, so bleibt der Sammelposten des abgebenden Betriebs und der Sammelposten des aufnehmenden Betriebs unverändert; BMF vom 30.9.2010, BStBl I 2010 S.755 = SIS 10 31 19, RdNr. 22, R 6.13 Abs 6 EStR 2008. Dies hat den Hintergrund, dass der Sammelposten lediglich eine Rechengröße und kein Wirtschaftsgut darstellt.

Unerheblich ist auch, dass das aufnehmende Betriebsvermögen erst mit der Übertragung entsteht; z.B. bei der erstmaligen Überführung in ein Besitzunternehmen bei einer Betriebsaufspaltung.

Wird nicht ein einzelnes Wirtschaftsgut, sondern ein ganzer Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen, gilt ebenfalls die Buchwertfortführung. Dieser Sachverhalt ist nicht zu verwechseln mit § 6 Abs. 3 EStG, der die Übertragung dieser Gesamtheiten auf eine andere Person regelt; § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG beinhaltet keinen Eigentumswechsel.

III. Überführung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG

Die in Tz II. vorgestellten Ausführungen gelten bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen einem Betriebsvermögen und einem Sonderbetriebsvermögen oder zwischen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen entsprechend.

IV. Überführung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nummer 1-3 EStG (RdNr. 8-13 d.E.)

IV.1 Inhalt der Gesetzesnorm

In der Unterscheidung zu den Sätzen 1 und 2 beinhaltet Satz 3 einen Eigentumswechsel. Das übertragene Wirtschaftsgut befindet sich nach der Übertragung in einem Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen.

Als weitere Unterscheidung fordert Satz 3 den Buchwertansatz nicht nur bei einer unentgeltlichen Übertragung. Auch bei einer Übertragung gegen Gesellschaftsrechte ist der Buchwertansatz gefordert. Es handelt sich hierbei eigentlich um einen Tausch. Allerdings regelt § 6 Abs. 6 Satz 4 EStG, dass die Vorschriften des § 6 Abs. 5 Vorrang behalten und es sich somit um eine Sonderregelung eines Tauschvorgangs handelt.

IV.2 Persönlicher Anwendungsbereich

Übertragender i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist ein Mitunternehmer, der neben seiner Beteiligung entweder einen eigenen Betrieb unterhält oder dem Sonderbetriebsvermögen an einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist. Liegt eine doppelstöckige Personengesellschaft vor, dann kann Mitunternehmer auch eine Mitunternehmerschaft sein.

IV.3 Sachlicher Anwendungsbereich

Für die Übertragungen nach Satz 1 (siehe Tz IV.1) ist stetig das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO maßgeblich. Die Ausführungen in Tz II.3 gelten entsprechend.

Nicht in diesen Anwendungsbereich entfallen Übertragungen aus Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen und umgekehrt. Hierfür gelten die Grundsätze BMF vom 11.7.2011 BStBl 2011 I S. 713 = SIS 11 22 66.

IV.4 Merkmal „Unentgeltlichkeit“ i.S. dieser Vorschrift (RdNr. 15 d.E.)

Die Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG gelten bei unentgeltlichen Übertragungen und bei Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte; § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG gilt nur bei unentgeltlichen Übertragungen.

Eine unentgeltliche Übertragung liegt vor, wenn keine Gegenleistung erbracht wird. Eine Gegenleistung kann in der Hingabe von Aktiva (Tausch) oder durch Übernahme von Passiva (entgeltlich) erfolgen. In diesen Fällen liegt keine unentgeltliche Übertragung vor. Entspricht der Verkehrswert des hingegebenen Wirtschaftsguts nicht in vollem Umfang dem Wert des erhaltenen Wirtschaftsguts oder der übernommenen Verbindlichkeit, ist von einem teilentgeltlichen Übertragungsvorgang auszugehen.

Nach der sog. „Trennungstheorie“ ist in diesen Fällen aufzuteilen. Der unentgeltliche Teil wird nach § 6 Abs. 5 Satz 3 zum Buchwert übertragen, während die Übertragung gegen Entgelt zu einer Veräußerung und damit zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führt.

Beispiel: (entnommen aus dem Entwurf)

A und B sind zu jeweils 50 % an der AB-OHG beteiligt. In seinem Einzelunternehmen hat A einen Pkw mit einem Buchwert von 1.000 EUR. Der Verkehrswert des Pkw liegt bei 10.000 EUR. Zudem hat A eine Verbindlichkeit bei der Bank des Pkw-Herstellers i. H. v. 3.000 EUR. A überträgt den Pkw nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG ohne Gewährung von Gesellschafts-

rechten in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG. Dabei übernimmt die AB-OHG auch das Darlehen.

Lösung:

Es handelt sich um eine teilentgeltliche Übertragung des Pkw. Der entgeltliche Anteil liegt durch die Übernahme der Verbindlichkeit bei 30 % (3.000 EUR von 10.000 EUR), der unentgeltliche Anteil bei 70 %. Im Einzelunternehmen des A werden durch die teilentgeltliche Übertragung stille Reserven i.H.v. 2.700 EUR (3.000 EUR abzüglich 30 % des Buchwerts = 300 EUR) aufgedeckt. Die AB-OHG muss den Pkw mit 3.700 EUR (3.000 EUR zzgl. 70 % des Buchwerts = 700 EUR) auf der Aktivseite und die Verbindlichkeit mit 3.000 EUR auf der Passivseite im Gesamthandsvermögen bilanzieren.

IV.5 Merkmal „gegen Gesellschaftsrechte“ i.S. dieser Vorschrift (RdNr. 16 d.E.)

Für die Entscheidung, ob eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt, ist maßgeblich auf den Charakter des in diesem Zusammenhang angesprochenen Kapitalkontos des Gesellschafters zu verweisen. Der Entwurf des Erlasses verweist in diesem Zusammenhang auf BFH vom 16.10.2008, BStBl 2009 II S. 272 = SIS 09 00 49 und BMF vom 30.5.1997 BStBl 1997 I S. 627 = SIS 97 14 25.

Es bleibt abzuwarten, ob nicht noch eine Änderung dahingehend erfolgt, dass im zu erwartenden BMF-Schreiben auf die Regelungen für die Behandlung der Einbringung zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft verwiesen wird; BMF vom 11.07.2011 BStBl 2011 I S. 713 = SIS 11 22 66. Diese Verwaltungsanweisung regelt zwar einen anderen Grundsachverhalt (Einbringung zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter), hat sich jedoch in seiner Tz. I auch mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliegt. Nach dem zitierten BMF-Schreiben entsprechen die Regeln den Aussagen zum Kapitalkonto des § 15 a EStG.

Danach liegt eine Übertragung gegen Gesellschaftsrechte vor, wenn sich der Kapitalanteil des Einbringenden erhöht. Maßgebend ist das Kapitalkonto lt. Handelsbilanz. Der handelsrechtliche Kapitalanteil ist für die Verteilung des Jahresüberschusses, für Entnahmerechte und für Auseinandersetzungsansprüche von Bedeutung.

Werden jedoch aufgrund der Anwendung dispositiven Rechts die handelsrechtlichen Vorschriften abbedungen, gilt für die Frage der Gewährung von Gesellschaftsrechten Folgendes:

- a. Eine Gegenleistung (Verbuchung) auf dem Kapitalkonto I ist als Gewährung gegen Gesellschaftsrechte zu werten. Im Kapitalkonto I werden ausgewiesen die Haft- oder Pflichteinlagen, verlorene Zuschüsse oder auch Gewinne und Verluste.
- b. Wird neben dem Kapitalkonto I noch ein weiteres variables Kapitalkonto geführt, ist im Einzelfall zu entscheiden, ob es sich um ein Beteiligungskonto oder ein Darlehenskonto handelt. Die Verbuchung von Verlusten auf einem variablen Kapitalkonto führt i.d.R. zu einem Beteiligungskonto.

Erfolgt eine Verbuchung nicht auf einem Kapitalkonto in diesem Sinne, ist von einem Darlehenskonto auszugehen mit der Rechtsfolge, dass die Übertragung nicht gegen Gesellschaftsrechte, sondern entgeltlich erfolgt. Bei der aufnehmenden Gesellschaft liegt ein Erwerbsvorgang vor; beim abgebenden Betrieb ein Veräußerungstatbestand.

Erfolgt eine Zahlung neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten oder werden neben Gesellschaftsrechten auch Darlehenskonten berührt, ist die Übertragung aufzuteilen in einen entgeltlichen Vorgang und einen unentgeltlichen Vorgang (sog. Trennungstheorie).

Beispiel: (entnommen aus dem Entwurf)

A und B sind zu jeweils 50 % an der AB-OHG beteiligt. In seinem Einzelunternehmen hat A einen Pkw mit einem Buchwert von 1.000 EUR. Der Verkehrswert des Pkw liegt bei 10.000 EUR. Zudem hat A eine Verbindlichkeit bei der Bank des Pkw-Herstellers i. H. v. 3.000 EUR. A überträgt den Pkw nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG i.H.v. 1.000 EUR (Buchung auf Kapitalkonto I), sowie auf ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto i.H.v. 9.000 EUR. Die OHG übernimmt keine Verbindlichkeit.

Lösung:

Die nur teilweise Buchung über ein Gesellschaftsrechte vermittelndes Kapitalkonto führt insgesamt zu einem entgeltlichen Vorgang gegen Gesellschaftsrechte. Eine unentgeltliche Übertragung kann nur angenommen werden, wenn ausschließlich eine Verbuchung über das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto erfolgen würde.

Die Übertragung des Pkw muss gleichwohl zwingend mit dem Buchwert angesetzt werden, weil die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist.

IV.6 Einzelfälle: Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG (RdNr. 17 d.E.)

In dieser Vorschrift werden ausschließlich die Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter zwischen dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft, an der der Übertragende beteiligt ist und umgekehrt geregelt. Eine weitere Voraussetzung ist, dass die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist. Allerdings ist zu beachten, dass sich die Buchwertfortführung (Rechtsfolge!) nicht lediglich auf den ideellen Anteil des Mitunternehmers beschränkt, sondern das gesamte Wirtschaftsgut betrifft.

Beispiel:

V betreibt ein Einzelunternehmen, z.B. eine Kfz-Werkstatt und ist gleichzeitig Mitunternehmer an der VWX-KG mit einem Anteil von 20 %. Im Zuge einer Umstrukturierung wird ein Betriebsgrundstück, das bisher zutreffend im Einzelunternehmen V mit einem Buchwert von 100.000 EUR (gemeiner Wert: 250.000 EUR) enthalten war, auf die KG gegen Gesellschaftsrechte übertragen.

Lösung:

Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen gegen Gesellschaftsrechte in ein Gesamthandsvermögen des Gesellschafters übertragen, ist der Buchwert fortzuführen. Die Buchwertfortführung begrenzt sich nicht auf den 20%igen Anteil des Gesellschafters, sondern auf das gesamte Wirtschaftsgut.

Erfolgt die Übertragung zu Buchwerten ins Gesamthandsvermögen der KG, würden sich die stillen Reserven anteilig auch auf die anderen Gesellschafter verteilen. Der Einbringende wird i.d.R. daran interessiert sein, Gesellschaftsrechte im Wert seines Vermögens zu erhalten und einer Überspringung der stillen Reserven nicht zustimmen. Dies kann technisch durch die Erstellung einer Ergänzungsbilanz erfolgen. Im Beispielsfall würde sich folgende Darstellung ergeben:

Bilanz der VWX-KG	
Grundstück V	250.000 EUR

Ergänzungsbilanz V			
Kapital V	150.000 EUR	Grundstück V	150.000 EUR

Mit dieser Bilanzierung wird erreicht, dass die durch die Übertragung im Gesamthandsvermögen realisierten stillen Reserven weiterhin beim Einbringenden verhaftet bleiben.

IV.7 Einzelfälle: Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG (RdNr. 18-20 d.E.)

Bei der Minderung von Gesellschaftsrechten gegen Ausbringung eines Wirtschaftsguts in ein Betriebsvermögen eines Gesellschafters ist die Situation erheblich problematischer, da die stillen Reserven der Gesellschaft (verteilt auf alle Gesellschafter) nunmehr auf einen Gesellschafter übertragen werden und eine Vermögensverschiebung i.d.R. nicht gewünscht ist. „Technisch“ kann das Problem dahingehend gelöst werden, dass die stillen Reserven in Form einer Kapitalanpassung den Gesellschaftern zugewiesen werden.

Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ist ausschließlich die Übertragung zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters an derselben Gesellschaft oder einer anderen Gesellschaft und umgekehrt geregelt. Wie bei Übertragungsvorgängen nach Satz 1 gilt die Buchwertfortführung nur, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Die unmittelbare Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften ist zu Buchwerten nicht zulässig; BFH vom 25.11.2009 BStBl 2010 II S. 471 = SIS 10 02 48. Dies gilt auch bei beteiligungsidentischen Personengesellschaften.

Der alternativen Argumentation, es läge bei beteiligungsidentischen Personengesellschaften ein Fall nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG vor – mit der Folge der Buchwertübertragung – kann nicht gefolgt werden, denn nach Satz 1 findet kein Rechtsträgerwechsel, sondern lediglich die Überführung in anderes Betriebsvermögen statt.

IV.8 Einzelfälle: Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG (RdNr. 21 d.E.)

Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG sind Übertragungen zwischen den Gesellschaftern derselben Mitunternehmerschaft zwingend mit dem Buchwert durchzuführen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

V. Missbrauchsregeln nach § 6 Abs. 5 Satz 4-6 EStG

Zunächst ist festzuhalten, dass die Missbrauchsregeln ausschließlich für Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gelten. Dies liegt in der Tatsache begründet, dass durch die Übertragungsvorgänge zu Buchwerten stille Reserven auf andere Personen übertragen werden und dies nicht missbräuchlich zur Erzielung von steuerlichen Vorteilen erfolgen sollte.

V.1 Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG (RdNr. 22-27 d.E.)

Der Gesetzgeber regelt, dass das übertragene Wirtschaftsgut aus dem übernehmenden Betriebsvermögen innerhalb einer Sperrfrist nicht entnommen oder veräußert werden darf. Ansonsten ist rückwirkend die Übertragung mit dem Teilwert anzusetzen.

Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung für das übertragende Betriebsvermögen. Maßgebend ist die Einkommensteuererklärung oder die Gewinnfeststellungserklärung des übertragenden Betriebs; andere Steuererklärungen sind unbeachtlich.

Die Frist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung für das Übertragungsjahr. Wurde keine Steuererklärung abgegeben, so regelt der Entwurf, dass die Frist nach Ablauf von sechs Jahren nach dem Übertragungsjahr enden soll.

Eine schädliche Veräußerung oder Entnahme soll nicht vorliegen bei

- einer weiteren Übertragung zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG,
- Ausscheiden des Wirtschaftsguts durch höhere Gewalt wie Zerstörung oder Untergang,
- einer „fiktiven“ Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG,
- einer „fiktiven“ Veräußerung nach § 12 Abs. 1 KStG.

In den ersten beiden Sachverhalten ist jedoch zu beachten, dass im Zeitpunkt der Übertragung oder des Ausscheidens die Sperrfrist neu berechnet werden muss, so dass sich der Zeitraum der Missbrauchsverhaftung verlängert.

In den Fällen nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG (Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts) oder nach § 12 Abs. 1 KStG findet keine rückwirkende Veränderung der Bewertung der Übertragung statt, sondern die „Entnahme“ ist zum gemeinen Wert durchzuführen; § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG.

Werden nicht bilanzierte immaterielle Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen, so fordert die Finanzverwaltung, dass zur Sicherstellung der Besteuerung von stillen Reserven eine entsprechende Dokumentationspflicht vom Steuerpflichtigen gefordert ist.

Gleiches wird gefordert bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern, die in einem Sammelposten geführt werden. Wird ein Wirtschaftsgut, enthalten in einem Sammelposten, übertragen, so ändert sich der Sammelposten des abgebenden Betriebs nicht; R 6.13 Abs. 6 Satz 3 EStR, BMF vom 30.9.2010 BStBl 2010 I S. 755 = SIS 10 31 19, RdNr. 22.

Unabhängig der Weiterführung des Sammelpostens beim abgebenden Betrieb sind beim aufnehmenden Betrieb die stillen Reserven gesondert zu dokumentieren. Auch hinsichtlich der Sperrfrist muss eine entsprechende Dokumentation erfolgen.

Eine schädliche Übertragung liegt auch vor bei einer Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG oder einem Formwechsel nach § 25 UmwStG, wenn in dem eingebrachten Betrieb, Teilbetrieb oder Miteigentumsanteil ein Wirtschaftsgut enthalten ist, für das die dreijährige Sperrfrist noch gilt. Der Wertansatz bei der Einbringung (Buchwert, Zwischenwert oder gemeiner Wert) ist hierbei unerheblich (RdNr. 33 d.E.).

Erfolgt innerhalb der Sperrfrist eine Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts, so ist rückwirkend die Übertragung mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwertansatz bezieht sich auf das gesamte Wirtschaftsgut, nicht lediglich auf den anteiligen Übertragungswert, soweit eine Übertragung auf neue Mitunternehmer vorgenommen wurde.

Beispiel:

Aus der ABC-OHG wird ein unbebautes Grundstück (Buchwert 50.000 EUR, Teilwert 80.000 EUR am 17.8.2007 auf den Gesellschafter A in dessen Einzelunternehmen zu Buchwerten übertragen. Die Steuererklärung für die OHG wird am 28.2.2009 beim Finanzamt eingereicht. A entnimmt das Grundstück am 1.7.2011 in sein Privatvermögen durch Nutzungsänderung (Bau eines EFH).

Lösung:

Die Sperrfrist beginnt mit Ablauf des 28.2.2009 und endet mit Ablauf des 28.2.2012. Das Grundstück im Einzelunternehmen des A darf demzufolge bis zum 28.2.2012 durch A weder veräußert noch entnommen werden. Da eine Entnahme am 1.7.2011 – also innerhalb der Sperrfrist – erfolgt, ist die Übertragung vom 17.8.2007 rückwirkend zum Teilwert durchzuführen; die Bescheide sind nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

Die Sperrfrist greift nicht, wenn durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz sichergestellt ist, dass die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven dem übertragenden Mitunternehmer verbleiben; insoweit ist für eine Missbrauchsbekämpfung kein Raum.

Beispiel:

Die AB-OHG wird gegründet; A bringt als Gesellschafterbeitrag ein unbebautes Grundstück (Buchwert 50.000 EUR, Teilwert 80.000 EUR) aus seinem Einzelunternehmen und B bringt einen Geldbetrag i.H.v. 80.000 EUR ein. An der OHG sind die Gesellschafter hälftig beteiligt.

Lösung:

Im Gesamthandsvermögen der OHG werden für jeden Gesellschafter Kapitalkonten i.H.v. 80.000 EUR dargestellt mit den entsprechenden Aktivposten. Die Buchwertfortführung wird erreicht, indem A in einer Ergänzungsbilanz einen Minderwert i.H.v. 30.000 EUR für das Grundstück ausweisen muss. Die vorhandenen stillen Reserven bleiben über die Ergänzungsbilanz beim Gesellschafter A.

Die Überwachung der Sperrfrist obliegt dem Finanzamt des Übernehmers. Stellt dieses einen Missbrauchstatbestand fest, muss sie dies dem Finanzamt des Übertragenden mitteilen. Dieses Finanzamt muss nun prüfen, ob rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist und ob dadurch eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO veranlasst ist. Auch das Finanzamt des Übernehmers muss eine entsprechende Änderung prüfen; z.B. eine Änderung der AfA durch eine berichtigte AfA-Bemessungsgrundlage.

V.2 Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG (RdNr. 28-32 d.E.)

Nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG ist der Teilwert auch dann anzusetzen, soweit in den Fällen der Übertragung nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht.

Beispiel: (entnommen aus dem BMF-Entwurf)

A und die B-GmbH sind zu jeweils 50 % vermögensmäßig an der AB-OHG beteiligt. In seinem Einzelunternehmen hat A einen Pkw mit einem Buchwert von 1.000 EUR; der Teilwert beträgt 10.000 EUR. A überträgt den Pkw unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen der AB-OHG.

Lösung:

Wird ein Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Gesellschaft unentgeltlich übertragen, an der der Übertragende beteiligt ist, ist zwingend die Buchwertverknüpfung gegeben nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG. Dies gilt jedoch nicht, soweit der vermögensmäßige Anteil an einer Körperschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird. Im vorliegenden Fall ist die B-GmbH über die Gesellschaftsanteile hälftig an dem Pkw beteiligt. In diesem Umfang (50 %) ist bei der Übertragung der Teilwert anzusetzen.

Im Gesamthandsvermögen wird der Pkw mit 10.000 EUR ausgewiesen; in der Ergänzungsbilanz wird ein Minderwert von 4.500 EUR (5.000 ./. 500 = hälftiger Buchwert) ausge-

wiesen. Die „zweite“ Hälfte wird mit dem Teilwert übertragen, so dass sich bei A ein anteiliger Übertragungsgewinn i.H.v. 4.500 EUR ergibt.

Die Missbrauchsregeln finden keine Anwendung, wenn sich der Anteil der Körperschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut nicht verändert.

V.3 Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG (RdNr. 33-35 d.E.)

Nach Satz 6 gilt noch eine weitere Beobachtungsfrist von sieben Jahren. Rückwirkend wird die Buchwertübertragung versagt, wenn ein Anteil an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich erhöht. Diese Regelung greift insbesondere in Umwandlungsfällen. Die Überwachung der Frist obliegt wiederum dem Finanzamt des Übernehmers.

Zu beachten ist bei dieser Missbrauchsregel, dass es sich insoweit lediglich um eine Korrektur der einzelnen Wirtschaftsgüter, nicht um alle übertragenen Wirtschaftsgüter handelt.

Beispiel:

A hat im Jahre 2006 aus seinem Einzelunternehmen ein unbebautes Grundstück (Buchwert 50.000 EUR, Teilwert = gem. Wert 80.000 EUR) in die ABC-OHG gegen Gesellschaftsrechte übertragen; die Gesellschafter sind jeweils zu 1/3 an der OHG beteiligt.

Zwischenlösung:

Die Übertragung erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zu Buchwerten.

Im Jahr 2011 wandelt die OHG um in eine GmbH. An der GmbH sind die Gesellschafter auch jeweils zu 1/3 beteiligt. Die Einbringung erfolgt nach dem Willen der Gesellschafter zu Buchwerten.

Lösung:

Die Einbringung von Mitunternehmeranteilen nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten ist zulässig. Allerdings ist in den Mitunternehmeranteilen auch das in 2006 eingebrachte Grundstück enthalten. Innerhalb der 7-jährigen Sperrfrist wird ein Gesellschaftsanteil auch durch die Grundstücksübertragung begründet.

Das Grundstück ist rückwirkend für 2006 mit dem Teilwert anzusetzen; der „Entnahmegewinn“ 2006 für A beträgt 30.000 EUR (80.000 - 50.000). Im Gesamthandsvermögen der OHG ist das Grundstück nunmehr mit 80.000 EUR enthalten und wird mit diesem Wert (= neuer Buchwert) in die GmbH übertragen.

VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften (RdNr. 36 – 39 d.E.)

VI.1 Verhältnis zu § 6 Abs. 3 EStG

In den Fällen des § 6 Abs. 3 EStG handelt es sich um Fälle der Gesamtrechtsnachfolge. Eine Übertragung nach dieser Norm erfolgt stetig zum Buchwert ohne Missbrauchsklausel nach § 6 Abs. 5 EStG; die eigenständige Missbrauchsklausel nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG bleibt hiervon unberührt.

VI.2 Verhältnis zu § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG

Wird eine Mitunternehmerschaft beendet und erhält zumindest ein Mitunternehmer im Rahmen einer Liquidation einen Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder ein einzelnes Wirt-

schaftsgut (funktionale oder quantitative Betrachtungsweise) als wesentliche Betriebsgrundlage, ist zwingend beim übernehmenden Mitunternehmer der Buchwert fortzuführen.

Dieser Fall der Realteilung ist zu unterscheiden vom Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft, der i.d.R. als Veräußerungstatbestand zu werten ist.

Im Fall der Realteilung gehen die Regeln der Realteilung den Vorschriften des § 6 Abs. 5 EStG vor. Für die Realteilung gelten eigenständige Missbrauchsvorschriften; § 16 Abs. 3 Satz 3 ff. EStG.

VII. Fazit

Die Übertragungen zu Buchwerten sind abschließend in § 6 Abs. 5 EStG geregelt. Bereits bei der Vertragsgestaltung ist eine Übertragung gegen Gesellschaftsrechte exakt zu formulieren, um die Gewinnrealisierung zu vermeiden; bzw. auf eine exakte Verbuchung der Übertragung ist zu achten. In der täglichen Praxis erweisen sich die Missbrauchsvorschriften als Tücken, weil sowohl beim Steuerpflichtigen (explizit beim Steuerberater) als auch bei den Finanzbehörden entsprechende Dauertatbestände zu vermerken und zu beobachten sind. Buchwertübertragungen nach § 6 Abs. 5 EStG erfordern demzufolge allerhöchste Aufmerksamkeit.