

Buchwertneutrale Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten (§ 6 Abs. 3 EStG)

Referenten:

Jürgen Sievert
Rechtsanwalt
Steuerberater

Peter Heinemann
MR
FM NRW

—

Düsseldorf , 01.03.2021

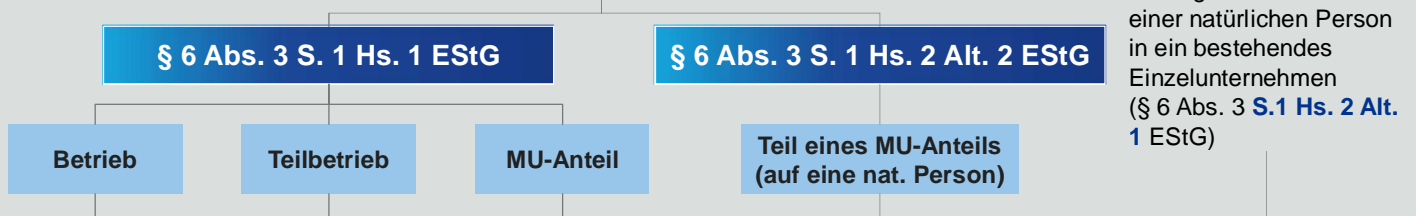
Agenda

1.

- a. Überblick zu § 6 Abs.3 EStG
- b. Neuausrichtung der Rechtsprechung des BFH und Akzeptanz durch die Finanzverwaltung

a. Überblick zu § 6 Abs.3 EStG

Unentgeltliche Übertragung von...



Zwingender Buchwertansatz beim bisherigen Betriebsinhaber (Mitunternehmer) und beim Rechtsnachfolger (§ 6 Abs. 3 S. 1, 3 EStG)

Dies gilt auch bei **Zurückbehalt** von WG im BV derselben Mitunternehmerschaft; **Sperrfrist bei Zurückbehalt von WG**: Keine Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteils durch den Rechtsnachfolger innerhalb von fünf Jahren (§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG).

b. Neuausrichtung der Rechtsprechung des BFH und Akzeptanz durch die Finanzverwaltung

BMF, Schreiben vom 20.11.2019: Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG i.Z.m. Mitunternehmeranteilen und SBV

- Überarbeitung des alten § 6 Abs. 3 EStG-Erlasses vom 03.03.2005; insb. Anpassung an BFH-Rechtsprechung

Wesentliche Änderungen

- **Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils**
 - Übertragung unter **Nießbrauchsvorbehalt** unschädlich, wenn der neue Gesellschafter Mitunternehmer wird (Rn. 7)
 - Bei Mitübertragung von **funktional wesentlichem SBV** ist auf den **Zeitpunkt** der Übertragung abzustellen (Rn. 8)
 - **Schädlich:** zeitgleiche oder taggleiche Überführung in das **Privatvermögen** (BFH I R 7/16) (Rn. 9)
 - **Keine Gesamtplanbetrachtung** bei Anwendung von § 6 Abs. 3 und 5 EStG (Rn. 10 ff.): **Gleichzeitige** Anwendung beider Buchwertprivilegien möglich (z. B. Auslagerung von funktional wesentlichem BV / SBV; BFH IV R 41/11, IV R 12/15); **Rückausnahme:** Betriebszerschlagung (Rn. 11 ff.)
 - **Unschädlich:** Entnahme oder Veräußerung unter **Aufdeckung der stillen Reserven** aufgrund **einheitlicher Planung zeitlich vor Übertragung**, sofern Restbetriebsvermögen eine funktionsfähige betriebliche Einheit (BFH IV R 29/14)
 - **Schädlich:** **zeitgleiche oder taggleiche** Entnahme oder Veräußerung mit Ausnahme § 6 Abs. 5 EStG
- **Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils**
 - Mitübertragung SBV (Rn. 19 ff.): rein **wertmäßige (rechnerische) Betrachtung** (BFH IV R 41/11) → **nicht alle** funktional wesentlichen WG müssen anteilig **übertragen** werden
 - **Zurückbehaltenes SBV** (§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG) muss **nicht dauerhaft** zum BV derselben MU'schaft gehören (BFH IV R 12/15) (Rn. 31)
 - Entnahme / Veräußerung von BV / SBV aufgrund einheitlicher Planung **vor** Übertragung oder Aufnahme in Einzelunternehmen **unschädlich; zeitgleich oder taggleich schädlich** (Rn. 31)
 - **Überquotale Übertragung von SBV:** § 6 Abs. 3-Vorgang **ohne Sperrfrist; keine Aufteilung** in § 6 Abs. 3 und 5 EStG (BFH IV R 41/11) (Rn. 32)
- **Kettenübertragung WG zwischen zwei MU'schaften** in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang (Rn. 19 BMF v. 8.12.2011) → **keine** Prüfung mehr, ob **Gesamtplanrechtsprechung** entgegensteht
- **Zeitliche Anwendung**
 - Schreiben **ersetzt** bisheriges BMF v. 3.3.2005; Anwendung auf alle noch **offenen** VZ mit Übertragungsvorgängen gem. § 6 Abs. 3 und 5 EStG
 - **Vertrauensschutz:** auf Antrag der Beteiligten kann BMF v. 3.3.2005 für abgeschlossene Übertragungsvorgänge weiterhin angewendet werden

Agenda

2

Ausgewählte offene Fälle nach dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 zu § 6 Abs.3 EStG

2.1

Vorherige Ausgliederung nach § 6 Abs. 5 EStG/§ 6 Abs.5 und 3 EStG parallel

2.2

§ 6 Abs. 3 EStG und vorherige/taggleiche/zeitgleiche Entnahme

2.3.

§ 6 Abs. 3 EStG und vorherige/taggleiche/zeitgleiche Übertragung an Mitunternehmer

2.4.

Behaltefrist bei gestufter Übertragung

2.5

Behaltefrist bei unterquotaler Übertragung

2. Ausgewählte offene Fälle nach dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 zu §6 Abs.3 EStG

2.1. Vorherige Ausgliederung nach § 6 Abs. 5 EStG: § 6 Abs. 5 und Abs. 3 EStG parallel

Ausgangssachverhalt:

- Bei der X-GmbH u .Co KG(im folgenden X-KG) handelt es sich um einen alteingesessenen Handwerksbetrieb. An der X-KG sind beteiligt:
 - V mit 80 %
 - B mit 20%
 - D-GmbH als Kpl-.GmbH ohne Beteiligung (an D sind V mit 80% und B mit 20% beteiligt)
- Das Geschäft wird in von V angemieteten Räumlichkeiten betrieben(SBV I bei V).
- V vermietet der X-KG zusätzlich ein leeres Grundstück, welches als Parkplatz für Kunden genutzt wird(SBV I bei V).
- V will grds. seine Beteiligung auf seinen Sohn S übertragen (Termin am 1.4.2021, 8:00)
- **Variante1:** Vor der Übertragung will V die Immobilien aus dem SBV herauslösen, aber auch weiter an die X-KG vermieten. V will daher die Grundstücke gem. § 6 Abs. 5 EStG in eine neu gegründete Y-GmbH u. Co.KG einbringen.
- Die Übertragung findet statt:
 - 31.3.8:00
 - 31.3. 24:00
 - 1.4. 7:00
 - 1.4. 8:00 zeitgleich mit der Übertragung der Anteile

Fragestellung: § 6 Abs.3 EStG auch anwendbar bei Vorab-Gliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen gem. § 6 Abs. 5 EStG ?

Lösung:

- Seit 2001 ist bei Übertragungen i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG die **zeitraumbezogene** Betrachtung von einer **zeitpunktbezogenen** Betrachtung abgelöst worden.
- Ausschlaggebend ist nach dem BFH die Übertragung einer funktionsfähigen Sachgesamtheit. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Einordnung eines Wirtschaftsguts als wesentliche Betriebsgrundlage ist der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums.
- Die Anwendung von § 6 Abs. 3 S.1 Hs.1 EStG findet auch dann statt, wenn ein funktional wesentliches Wirtschaftsgut des SBV in engem zeitlichem Zusammenhang vor oder spätestens zeitgleich mit der Übertragung der MU-Anteile in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird und hierauf § 6 Abs. 5 EStG Anwendung findet (BMF Tz. 10 ff).
- **Grenze:** Wenn die Lebensfähigkeit der Sachgesamtheit tangiert ist und die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern wirtschaftlich zu einer Zerschlagung des Betriebs und damit zur Betriebsaufgabe führt (BMF Tz. 11 ff).
- **Hier:** alle angedachten Übertragungszeitpunkte sind möglich und tangieren nicht den neutralen Übergang der KG-Anteile nach § 6 Abs. 3 EStG.
- **Aber: wo ist die Grenze der funktionsfähigen Einheit? Alles kann geleast oder gemietet werden! Ist nicht eher der Umkehrschluss erlaubt, wenn es weitergeht, liegt keine Zerschlagung vor?**

2. Ausgewählte offene Fälle nach dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 zu § 6 Abs.3 EStG

2.2. § 6 Abs. 3 EStG und vorherige/taggleiche/zeitgleiche Entnahme

Ausgangssachverhalt

Variante 2:

- Da unmittelbar neben dem Handwerksbetrieb ein neues Parkhaus eröffnet hat und der bisherige Parkplatz nicht mehr gebraucht wird, beschließt V das Parkplatzgrundstück ins Privatvermögen zu übernehmen.
- Die Entnahme findet statt am :
 - 31.3. 8:00
 - 31.3. 24:00/1.1.. 00:00
 - 1.4. 7.59.59
 - 1.4. 8:00 zeitgleich mit der Übertragung der KG-Anteile

Fragestellung: Ist die Entnahme ins Privatvermögen schädlich für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG?

Lösung:

- Nach der o.g. BFH-Rechtsprechung ist bei der Frage, ob eine begünstigungsfähige Übertragung vorliegt, auf den Zeitpunkt des Übergangs abzustellen.
- Das BMF erläutert aber in Tz. 9 die Buchwertfortführung bei zeitgleicher oder taggleicher Übertragung von SBV, welches sich zum Zeitpunkt der Entnahme noch im Betriebsvermögen des Übertragenden befand.
- Bei einer derartigen Konstellation würden gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen .
- Wenn es aber nach der Argumentation von BMF und BFH auf den Umfang des Betriebsvermögens im Übertragungszeitpunkt ankommt, dann kann allenfalls die zeitgleiche Entnahme oder eine am gleichen Tag erfolgende Entnahme **nach** dem Übertragungszeitpunkt buchwertschädlich sein.
- Eine taggleiche Entnahme, soweit sie auch nur eine logische Sekunde vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt, führt dazu, dass das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen nicht mehr zum Betriebsvermögen gehört.
- **Hinweis:** Der **BFH (Urteil vom 10.09.2020, IV R 14/18)** stellt nun ausdrücklich auf diese zeitpunktbezogene Sicht ab, keine nur taggenaue Betrachtung, sondern eine die auch die juristische Sekunde **vorher** berücksichtigt (a.A.: FG Schleswig-Holstein vom 26.03.2019 4 K 83/16 rkr., unter Hinweis auf den Wortlaut, Systematik und Sinn und Zweck der Norm(sehr ausführlich))

2. Ausgewählte offene Fälle nach dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 zu § 6 Abs.3 EStG

2.3. § 6 Abs. 3 EStG und vorherige/taggl./zeitgl. Übertragung an Mitunternehmer

Ausgangssachverhalt

Variante3:

- V veräußert die Grundstücke an Mitunternehmer B.
- Dies geschieht am:
 - 31.3. 8:00
 - 31.3. 24:00/1.4.0:00
 - 1.4. 7:00
 - 1.4. 8:00 zeitgleich mit der Übertragung an S

Fragestellung: Ist der Verkauf an einen Mitunternehmer schädlich für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG?

Lösung:

- Die Lösung erfolgt im Grundsatz gem. den Ausführungen unter 2.2.
- M.E. müsste auch hier die Finanzverwaltung die Übertragung an S gem. § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert zulassen.
- Hintergrund hierfür ist die Überlegung, dass die Finanzverwaltung hier selbst nach ihrem restriktiven Betriebsverständnis – in dem immer noch etwas von der früheren zeitraumbezogenen Betrachtung mitschwingt – zum Ergebnis kommen muss, dass der gesamte Betrieb übergegangen ist und nichts aus dem bisherigen Betriebsvermögen entfernt wurde.
- Zwar verteilt sich jetzt das bisher bei V vorhandene mitunternehmerische Betriebsvermögen (= Anteile an der X-KG und die Grundstücke im SBV) nun auf S und B, dies ändert aber nichts an der Tatsache, dass das Betriebsvermögen in seiner Gesamtheit unverändert fortgeführt wird.

2. Ausgewählte offene Fälle nach dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 zu § 6 Abs.3 EStG

2.4. Behaltefrist bei gestufter Übertragung

Abwandlung Ausgangssachverhalt:

- V ist z.Zt. noch misstrauisch gegenüber B und will daher die Grundstücke und 20 % der Anteile zurückbehalten.
- V überträgt am 1.4.2021 60% auf S.
- Zum 1.6.2021 erwirbt V die Beteiligung des B i.H.v. 20%, der aus der Gesellschaft ausscheidet.
- Zum 1.7.2021 überträgt der V dann weitere 20% auf S sowie die Grundstücke.
- **Variante:** V überträgt zwar am 1.7.2021 die hinzuerworbenen Anteile, behält aber das SBV.

Fragestellung: Wann läuft die Sperrfrist gem. § 6 Abs. 3 S.2 EStG ab?

Lösung:

- Fraglich ist, ob die durch die partielle Übertragung vom 1.4.2021 ausgelöste Sperrfrist gem. § 6 Abs. 3 S.2 EStG mit der Übertragung am 1.7.2021 beendet ist.
- Dagegen könnte sprechen, dass V unterjährig weitere 20% von B erworben hat, er nunmehr am 1.7. 2021 nicht seinen gesamten rechtlichen Bruchteil übertragen hat (er behält 20%)
- Entscheidend sollte aber sein, dass V ursprünglich 80% der Anteile an der X-KG innehatte und dem S 80% der Anteile am Gesamthandsvermögen insgesamt übertragen hat. Der Übertrager hat alle im Zeitpunkt des fristauslösenden Ereignisses (Zurückbehalt am 1.4.2021) vorhandenen Anteile am Gesamthandsvermögen auf S übertragen.
- Der Prozess der Übertragung des Mitunternehmeranteils ist mithin abgeschlossen, die Sperrfrist ist am 1.7.2021 beendet.
- **Variante:** Zum Mitunternehmeranteil gehört auch das SBV. Gleichwohl ist aus meiner Sicht der Prozess der Übertragung abgeschlossen, da S wirtschaftlich nicht anders dasteht, als hätte er von vornherein den gesamten Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG erhalten, die Behaltefrist ist beendet.

2. Ausgewählte offene Fälle nach dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 zu § 6 Abs.3 EStG

2.5. Behaltefrist bei unterquotaler Übertragung

Abwandlung Ausgangssachverhalt:

- V erwirbt im 1. Schritt am 30.3.2021 die Anteile des B an der X-KG und der Kpl.GmbH (jeweils 20%).
- Sodann überträgt V am 1.4.:
 - Die KG -Anteile/GmbH-Anteile zu 99% auf S.
 - Das SBV zu 49% auf S.
- V ist also weiterhin zu 1 % an der X-KG beteiligt und hält die Grundstücke jetzt gemeinsam mit S (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung)
- S verkauft kurze Zeit später die Anteile an der KG und der Kpl.GmbH i.H.v. jeweils 49 % an einen Dritten.

Fragestellung: Inwieweit sind Veräußerungen nach unterquotaler Teil-Übertragung schädlich?

Lösung:

- Strittig bzgl. der Behaltefrist für den übernommenen Mitunternehmeranteil ist, ob sich diese – so die Auffassung der Finanzverwaltung – auf den gesamten übertragenen Teilanteil bezieht oder nur auf den übertragenen Teil des Mitunternehmeranteils, der die Quote des anteilig übertragenen Sonderbetriebsvermögens übersteigt.
- Abhängig davon führt dies entweder dazu
 - Dass **rückwirkend** für den **gesamten** übertragenen Teilanteil und das unterquotale übertragene Sonderbetriebsvermögen die Teilwerte angesetzt werden müssen,
 - Oder der Teilwertansatz **nur** für den übertragenen Teilanteil geboten ist, der nicht von einer quotalen Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens gedeckt ist.
- M.E. ist die Übertragung aufzuteilen und hieraus ergibt sich auch die Lösung:
 - 49 % KG-Anteil + 49% SBV Übertragung= § 6 Abs. 3 S.1 EStG : **ohne Behaltefrist/ Übertragung des Teilmitunternehmeranteils und des SBV geschieht quotengleich, d.h. das Gesetz sieht keine Behaltefrist vor**
 - 50% KG-Anteil, Übertragung nach § 6 Abs.3 S. 2 EStG, da keine quotale Übertragung von SBV, d.h. Behaltefrist von 5 Jahren
- Vorliegend kommt es mithin nicht zur rückwirkenden Aufdeckung von stillen Reserven, sondern nur zur Aufdeckung in Form der Übertragung auf einen Dritten.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Jürgen Sievert
Rechtsanwalt/Steuerberater
jsievert@ish.de