

## **72. Düsseldorfer Steuerfachtagung**

**1.3.2021**

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

**Jürgen Sievert**

#### **1. Neuausrichtung der Rechtsprechung des BFH und Akzeptanz durch die Finanzverwaltung**

In mehreren Entscheidungen beschäftigte sich der BFH in schon ein wenig zurückliegenden Jahren mit der Frage der Altersabsicherung in Fällen der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG und der Zurückbehaltung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage.<sup>1</sup>

Die Linie des BFH lässt sich dabei wie folgt zusammenfassen:

- Die bisherigen Gesamtplanannahmen der Finanzverwaltung sind obsolet. Jeder Übertragungsschritt einer gestuften Übertragung ist strikt getrennt zu prüfen.
- Eine zusammenfassende Betrachtung findet nicht statt. Einen Rechtssatz, wonach eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften aufgrund inhaltlicher Planung in engem zeitlichem Zusammenhang für die steuerliche Beurteilung zunächst zusammengefasst und dann unter den Steuertatbestand i.S.d. Gesamtplanrechtsprechung subsumiert werde, gibt es nicht. Es sei ausschließlich der Prüfung des § 42 AO oder einer teleologischen Reduktion des Normbereichs vorbehalten, ob trotz des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen eine Norm nicht anzuwenden sei.
- Eine vorherige Entzerrung ist nicht mehr vonnöten. Die Anwendung von § 6 Abs. 3 S. 1 1.HS EstG erfolgt auch dann, wenn ein funktional wesentliches Grundstück im Sonderbetriebsvermögen im engen zeitlichen Zusammenhang - spätestens zugleich mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils - in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird und hierauf § 6 Abs. 5 EStG Anwendung findet.
- Die zeitgleiche Zurückbehaltung (Entnahme) wird als schädlich angesehen.
- Grenze: Keine Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG, wenn die Lebensfähigkeit der Sachgesamtheit tangiert ist und die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern wirtschaftlich zu einer Zerschlagung des Betriebs und damit zu einer Betriebsaufgabe führt.
- Die Frage einer unter- oder überquotalen Übertragung wird mittels einer wertmäßigen Betrachtung geklärt, wobei auch auf den überquotalen Teil § 6 Abs.

---

<sup>1</sup> vgl. nur einige Urteile: BFH vom 2.8.2012, IV R 41/11, BStBl. 2019 II 715; BFH vom 9.12.2014, IV R 29/14 BStBl. 2019 II 723; BFH vom 16.12.2015, IV R 8/12 BStBl. 2019 II 766; BFH vom 29.11.2017, IV R 7/16, BStBl. 2019 II 513

3 EStG und **nicht** § 6 Abs. 5 EStG (mit der Folge anderer Sperrfristen) Anwendung findet.

Von der Finanzverwaltung wurde diese neue Rechtsprechung erst einmal nicht angewandt,<sup>2</sup> die Wandlung der Verwaltungsauffassung vollzog sich erst Ende 2019.<sup>3</sup>

Das BMF übernimmt grds. die oben aufgezeigte Linie des BFH, folgende Eckpunkte sind hervorzuheben:

- Zeit- oder taggleiche Zurückbehaltung funktional wesentlichen Betriebsvermögens hindert die Anwendung der Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG
- Ausnahme: § 6 Abs. 5 und Abs. 3 EStG sind nebeneinander anzuwenden, d.h. § 6 Abs. 3 EStG ist auch dann anwendbar, wenn im Zeitpunkt der Übertragung eine Überführung oder Übertragung funktional wesentlichen Betriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 EStG erfolgt.
- **Aber:** Es darf nicht zu einer Betriebszerschlagung kommen, vielmehr muss eine funktionsfähige betriebliche Einheit übergehen. Das „Restbetriebsvermögen“ muss für sich gesehen wirtschaftlich lebensfähig sein und weiterhin alle Merkmale eines Betriebs oder Teilbetriebs i.S. § 16 EStG aufweisen.
- Weitere Punkte s. Folie.

## **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**

Lange Zeit wurde in Bezug auf den § 6 Abs. 3 EStG von der Finanzverwaltung eine zeitraumbezogene Sichtweise vertreten, so dass alle Vorgänge, die in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Übertragung der Sachgesamtheit standen, mit berücksichtigt wurden.<sup>4</sup> Die neuere Rechtsprechung ( s. oben unter 1.) vertritt nunmehr eine zeitpunktbezogene anstelle einer zeitraumbezogenen Betrachtung in Bezug auf die Übertragung einer Sachgesamtheit, d.h. es ist nur die Sachgesamtheit relevant, die am Tag der Übertragung existiert. In späteren Urteilen spricht der BFH sogar nicht mehr vom Tag der Übertragung, sondern er spricht nur noch vom Zeitpunkt der Übertragung.<sup>5</sup>

Es ist demnach für die Beurteilung, ob alle wesentlichen Betriebsgrundlagen mit übertragen werden, unerheblich, ob zuvor Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens veräußert, entnommen oder übertragen werden, auch wenn es sich dabei um funktional wesentliche Betriebsgrundlagen gehandelt hat, wobei die Grenze die Zerschlagung ist. Eine zeitgleiche

---

<sup>2</sup> Nichtanwendungserlass vom BMF vom 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164

<sup>3</sup> BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291

<sup>4</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458, Rz. 7

<sup>5</sup> Vgl. BFH vom 9.12.2014, a.a.O.; BFH vom 14.7.2016, IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702

Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG kann immer zum Buchwert stattfinden.<sup>6</sup> Damit ist es nach Ansicht des BFH möglich, dass eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens zeitgleich nach § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen des Übertragenden überführt wird, während sein Mitunternehmeranteil ohne diese Grundlage auf den Übernehmenden nach § 6 Abs. 3 EStG übergeht.

Damit wird nicht vorausgesetzt, dass das im Wege der unentgeltlichen Übertragung übergehende Restbetriebsvermögen dem Nachfolger gestattet, genau jene betriebliche Tätigkeit fortzusetzen, welche der Rechtsvorgänger ausübte. Voraussetzung ist lediglich, dass dem Rechtsnachfolger die Möglichkeit der Fortführung einer – wie auch immer gearteten – betrieblichen Tätigkeit auf Grund des übergehenden Betriebsvermögens eröffnet wird.

Der BFH ist hier m.E. sehr eng in seinem Verständnis einer sog. Zerschlagung, wenn er formuliert: *Allein der Umstand, dass ein bislang funktional wesentliches Wirtschaftsgut aus dem Betrieb ausscheidet, ohne dass es diesem künftig auf veränderter Rechtsgrundlage (z.B. Miete oder Pacht) weiter zur Verfügung gestellt wird, rechtfertigt noch nicht zwingend die Annahme, dass künftig keine funktionsfähige Sachgesamtheit mehr besteht. Vielmehr kann dies sogar umgekehrt den Schluss rechtfertigen, dass das betreffende Wirtschaftsgut für die Funktionsfähigkeit der Sachgesamtheit – wie etwa bei einem im Rahmen der Generationennachfolge hinsichtlich des Unternehmenszwecks neu ausgerichteten Betrieb – nicht mehr von wesentlicher Bedeutung ist.*<sup>7</sup>

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

Nach den Erläuterungen im BMF-Schreiben vom 20.11.2019<sup>8</sup> in Rz. 9 soll die Buchwertfortführung bei zeit- oder taggleicher Überführung von Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen deswegen untersagt werden, weil sich das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zum Zeitpunkt der Entnahme noch im Betriebsvermögen des Übertragenden befand und bei einer derartigen Konstellation gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG übertragen werden.

Wenn es aber nach Auffassung der Finanzverwaltung auf den Umfang des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Übertragung ankommt, dann kann allenfalls die zeitgleiche Entnahme oder eine am gleichen Tag erfolgende Entnahme **nach** dem Übertragungszeitpunkt buchwertschädlich sein. Eine taggleiche Entnahme, soweit sie nur eine logische Sekunde vor dem Übertragungszeitpunkt stattfindet, führt dazu, dass das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen nicht mehr zum Betriebsvermögen gehört. Das BMF-Schreiben

---

<sup>6</sup> BFH vom 2.8.2012, a.a.O.

<sup>7</sup> Wörtlich BFH vom 2.8.2012, a.a.O.

<sup>8</sup> A.a.O.

verweist zudem auf ein BFH-Urteil, das ausdrücklich auf im Einbringungszeitpunkt vorhandenen Wirtschaftsgüter abstellt.<sup>9</sup>

Wie oben unter 2.1 ausgeführt spricht der BFH in Folgeurteilen<sup>10</sup> nur noch vom Zeitpunkt der Übertragung, d.h. eine Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen am selben Tag, jedoch vor der Übertragung an sich, muss unschädlich sein, sofern im Zeitpunkt der Übertragung noch unstrittig eine fortführungsfähige betriebliche Einheit vorliegt. Es ist eben nicht der gesamte Übertragungstichtag relevant, sondern nur der exakte Übertragungszeitpunkt.<sup>11</sup>

Eine Klärung ist nun durch die Entscheidung des BFH vom 10.09.2020 erfolgt.<sup>12</sup> Darin führt der BFH aus, dass es für die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG unschädlich ist, wenn vor der Übertragung des (verbliebenen) ganzen Mitunternehmeranteils eine (funktional) wesentliche Betriebsgrundlage aus diesem durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen ausgeschieden ist. Das Wirtschaftsgut scheidet auch dann vorab aus dem zu übertragenden Mitunternehmeranteil aus, wenn es eine „juristische Sekunde“ vor dessen Übertragung hieraus entfernt wird. Das taggleiche Ausscheiden funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen ist unter Aufdeckung der in diesen befindlichen stillen Reserven für die Anwendung des § 6 Abs. 3 S.1 Hs.1 EStG unschädlich, wenn dies zeitlich **vor** Übertragung des verbliebenen, verkleinerten Mitunternehmeranteils erfolgt.<sup>13</sup> Werden hingegen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen kurz nach der Übertragung des Mitunternehmeranteils (auch nur eine juristische Sekunde später) an Dritte veräußert oder in das Privatvermögen überführt, ist der Aufgabetatbestand nach § 16 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 S. 1 Nr.2 EStG erfüllt.

Damit präzisiert der BFH seine Rechtsprechung: Danach ist nicht das am Tag der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen maßgebend, sondern es ist (enger) auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen abzustellen; es ist also – wie oben schon erläutert – eine zeitpunkt- und nicht zeitraumbezogene und folglich auch keine tageweise Prüfung vorzunehmen. Auch bei taggleichen Übertragungen kann es eine zeitliche Reihenfolge geben. Für die zeitliche Reihenfolge mehrerer Übertragungen ist der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend.<sup>14</sup>

Auch zwischen taggleichen Übertragungen kann eine zeitliche Reihenfolge vereinbart werden. Für den Fall, dass nach diesen Maßstäben- ausnahmsweise - zeitgleich mit der unentgeltlichen Übertragung des Geschäftsanteils stille Reserven in funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens aufgedeckt werden, hat sich der BFH der Auffassung der FinVw angeschlossen, dass dann die Anwendung des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG

---

<sup>9</sup> BFH vom 29.11.2017, I R 7/16, BStBl. II 2019, 738

<sup>10</sup> Vgl. Fn. 5

<sup>11</sup> So auch Herlinghaus, FR 2014,441; kritisch dazu Mielke DStR 2015, 673

<sup>12</sup> BFH vom 10.09.2020, IV R 14/18, DStR 2020, 8 Nr. 51

<sup>13</sup> Ausdrücklich gegen BMF vom 20.11.2019, a.a.O.

<sup>14</sup> Der BFH vom 10.09.2020, a.a.O. stellt hier ausdrücklich auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse für den Zeitpunkt des Übergangs ab.

ausscheidet. Deshalb sind in diesem Fall auch hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung des verbleibenden Mitunternehmeranteils die stillen Reserven aufzudecken. Es gilt das „Alles oder Nichts Prinzip“.

Insoweit sind für die Gestaltung in der Zukunft zwei Punkte wesentlich:

- Die Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen muss zeitlich deutlich **wahrnehmbar vor** der Übertragung der betrieblichen Sachgesamtheit erfolgen. Solange die Finanzverwaltung die Sicht des BFH noch nicht akzeptiert hat, sollte dies der **Tag vor der Übertragung** nach § 6 Abs. 3 EStG sein.
- Um eine Entnahme eines Wirtschaftsgut aus dem Sonderbetriebsvermögen zu erreichen, müssen die **Funktionszusammenhänge tatsächlich unterbrochen werden**. Falls bspw. ein Grundstück im SBV entnommen werden soll, es aber auch nach der Übernahme weiterhin von der Gesellschaft genutzt wird, liegt keine Entnahme vor, d.h. das Grundstück liegt immer noch im SBV (gescheiterte Entnahme). Dies hätte die bittere Konsequenz, dass die - erst **mit oder nach der Übertragung** - folgende Funktionsänderung als für § 6 Abs. 3 EStG schädlich anzusehen wäre und als Konsequenz die Aufdeckung aller stiller Reserven im gesamten Betriebsvermögen nach sich ziehen würde.

### **2.3. § 6 Abs. 3 EStG und vorherige/taggleiche/zeitgleiche Übertragung an Mitunternehmer**

In dieser Konstellation entfällt m.E. jedes Argument für die Verweigerung einer Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG.

Vor der Übertragung waren V und B an der X-KG beteiligt und V hatte Sonderbetriebsvermögen der X-KG zur Nutzung überlassen.

Nach der Übertragung befinden sich die Anteile nun bei S und B **und** die fraglichen Grundstücke sind im Sonderbetriebsvermögen bei der X-KG geblieben, und zwar bei einem der bisherigen Miteigentümer. V hätte anstelle einer Veräußerung auch den Weg der Übertragung an B gem. § 6 Abs. 5 S.3 Nr. 3 EStG wählen können, d.h. eine Übertragung von dem Sonderbetriebsvermögen des einen Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen des anderen Mitunternehmers. Der Gedanke des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG zeigt, dass in diesem Fall nach der Wertung des Gesetzes das Wirtschaftsgut im nämlichen Vermögen der Mitunternehmerschaft verbleibt, es also keinen Grund und keinen Anlass gibt, in der hier vorliegenden vergleichbaren Konstellation eine andere Wertung vorzunehmen.

### **2.4. Behaltefrist bei gestufter Übertragung**

Fraglich ist, ob die durch die Übertragung vom 1.4.2021 ausgelöste Behaltefrist des § 6 Abs.3 S. 2 EStG mit der Übertragung vom 1.7.2021 (20% der Anteile und das SBV) beendet wird.

Dafür spricht, dass V ursprünglich 80% Anteile an der X-KG innehatte und dem S 80% der Anteile am Gesamthandsvermögen und das SBV insgesamt übertragen hat. Dagegen könnte sprechen, dass V unterjährig weitere 20% von B erworben hat, er mithin am 1.7.2021 nicht seinen restlichen Bruchteil übertragen hat.

M.E. ist die Behaltefrist beendet, da der Überträger V alle im Zeitpunkt des fristauslösenden Ereignisses (Zurückbehalt am 1.4.2021) vorhandenen Anteile am Gesamthandsvermögen auf S übertragen hat. Ein Bedürfnis nach Fortgeltung der Sperrfrist ist nach dem Zweck des § 6 Abs. 3 S.2 EStG nicht ersichtlich, denn der mit der Übergabe des ersten Anteils begonnene Prozess der vorweggenommenen Erbfolge ist abgeschlossen, weil der Mitunternehmer V alle in dem Zeitpunkt 1.4.2021 (=Zeitpunkt der Übertragung) vorhandenen Anteile übertragen hat. S steht wirtschaftlich nicht anders da, als hätte er von vornherein den gesamten Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 3 S.1 EStG erhalten, ihn trifft daher keine Behaltefrist mehr.

Dies ist in der Variante genauso zu beurteilen. Es wird gem. § 6 Abs.3 S.1 EStG der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen, damit ist die Regelung des § 6 Abs. 3 S.2 EStG nicht einschlägig, die vom Wortlaut eindeutig darauf abstellt, dass nur ein **Teil** des Mitunternehmeranteils übertragen wird.

Es kommt hier auch nicht zum Aufplatzen der stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen, da dieses bei V weiterhin Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft X-KG darstellt, da er zu jedem Zeitpunkt mit 20% am Gesamthandsvermögen beteiligt ist.

## **2.6. Behaltefrist bei unterquotaler Übertragung**

Strittig ist bzgl. der Behaltefrist für den übernommenen Mitunternehmeranteil, ob sich diese – entsprechend der Auffassung der Finanzverwaltung<sup>-15</sup> auf den gesamten übertragenen Teilanteil bezieht oder nur auf den übertragenen Teil des Mitunternehmeranteils, der die Quote des anteilig übertragenen Sonderbetriebsvermögens übersteigt.<sup>16</sup>

Abhängig davon führt das Nichteinhalten der Behaltefrist durch den Übernehmenden dazu, dass entweder – nach Auffassung der Finanzverwaltung – rückwirkend für den gesamten übertragenen Teilanteil und das unterquotale übertragene Sonderbetriebsvermögen die Teilwerte angesetzt werden müssen oder – nach anderer Auffassung – der Teilwertansatz nur für den übertragenen Teilanteil geboten ist, der nicht von einer quotalen Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens gedeckt ist.<sup>17</sup>

Vorliegend ergibt sich m.E. die Lösung aus einer wortgetreuen Auslegung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG.

---

<sup>15</sup> BMF vom 20.11.2019, a.a.O. Rz. 25

<sup>16</sup> Kulosa in Schmidt, EStG, 39.Aufl.2020, § 6 Rz. 738 m.w.N.

<sup>17</sup> Gratz/Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach EStG/KStG, § 6 Rz. 1291

Am 1.4. überträgt V dem S 99 % der Anteile sowie 49% des Sonderbetriebsvermögens:

- Bei der Übertragung von 49% nebst dem quotengleichen Sonderbetriebsvermögen handelt es sich um eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG, die mit keiner Behaltefrist versehen ist.
- Bei dem 50% Anteil handelt es sich um eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 S.2 EStG (V überträgt hier vorhandenes Sonderbetriebsvermögen überhaupt nicht mit), dies ist mit einer Sperrfrist von 5 Jahren verbunden.
- Die Übertragung von 49% der Anteile lässt sich allein aus dem nicht sperrfristbehafteten Anteil realisieren. Da das Gesetz hier keinen Vorrang erkennen lässt, steht es m.E. dem S frei, hier den Gewinn im Zeitpunkt der Veräußerung ohne Rückwirkung und ohne Auswirkung auf die restlichen 50% zu realisieren.