

Urteil vom 02. August 2012, IV R 41/11

Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen - Verhältnis und Zweck von § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG - Wertbezogene Betrachtung - Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen in die Betriebsvermögensgrenzen des § 7g EStG a.F. - Betriebsaufspaltung

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 3, EStG § 6 Abs 5, EStG § 7g, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStDV § 7 Abs 1, EStG § 16, EStG § 34

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 22. September 2009, Az: 2 K 2493/08

Leitsätze

Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG in seiner seit dem Veranlagungszeitraum 2001 gültigen Fassung scheidet die Aufdeckung der stillen Reserven im unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil auch dann aus, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens vorher bzw. zeitgleich zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen worden ist .

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betreibt ein Speditions- und Transportunternehmen. Alleineigentümer des mit einer Tankstelle und einem Verwaltungsgebäude bebauten, an die Klägerin für deren Betrieb verpachteten Grundstücks X-Straße war ab dem 1. Januar 1996 F, der --nur für das Streitjahr 2002-- Beigeladene zu 2. Aufgrund Gesellschaftsvertrags vom 3. Januar 1997 war F mit einer Hafteinlage von 199.500 DM bzw. 103.000 € auch Kommanditist der Klägerin sowie alleiniger Gesellschafter/Geschäftsführer der Komplementär-GmbH.

- 2 Mit Wirkung zum 1. Oktober 2002 übertrug F im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Zurückbehaltung des vorgenannten Grundstücks seinen Kommanditanteil zum Buchwert unentgeltlich auf seine Tochter Z, die Beigeladene zu 3., wobei diese zunächst einen Anteil von 20 % treuhänderisch für F halten sollte; ihm sollte auch ein Ergebnisanteil in dieser Höhe zustehen. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass F gleichfalls mit Wirkung zum 1. Oktober 2002 auch seinen Anteil an der Komplementär-GmbH unentgeltlich an Z übertragen hat; mit diesem Geschäftsanteil gingen alle damit verbundenen Rechte und Ansprüche, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, auf Z über. Das zurückbehaltene Grundstück übertrug F am 19. Dezember 2002 zum Buchwert auf die von ihm am 27. September 2002 neu gegründete I-KG, die den Pachtvertrag mit der Klägerin fortsetzte. Alleiniger Kommanditist der I-KG ist F. Gleichfalls am 19. Dezember 2002 wurde das Treuhandverhältnis bezüglich des Kommanditanteils von 20 % beendet.
- 3 Eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung vertrat in ihrem (geänderten) Bericht vom 10. Januar 2008 die Ansicht, dass der Ansatz des an Z übertragenen Kommanditanteils nicht zum Buchwert habe erfolgen dürfen, weil das als Sonderbetriebsvermögen des F bei der Klägerin bilanzierte Grundstück nicht an Z mitübertragen, sondern zum Buchwert in das Betriebsvermögen der I-KG übertragen worden sei. Da nicht der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen worden sei, seien die im übertragenen Kommanditanteil enthaltenen stillen Reserven in Höhe von --jedenfalls zu jener Zeit unstreitig-- 100.000 € aufzudecken, als laufender Gewinn zu versteuern und dem F als buchtechnische Entnahme sowie der Z als buchtechnische Einlage zuzurechnen.
- 4 Des Weiteren vertrat die Außenprüfung die Auffassung, dass zum 31. Dezember 2003 in Höhe von 150.000 €, zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 153.065,20 € und zum 31. Dezember 2005 in Höhe von 120.000 € Gewinn mindernd gebildete Rücklagen (Ansparabschreibungen) Gewinn erhöhend aufzulösen seien, da unter Berücksichtigung des in der Ergänzungsbilanz der Z enthaltenen Kapitals das Betriebsvermögen über 204.517 € (Größenmerkmal i.S. des § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes in seiner in den Streitjahren 2003 bis 2005 gültigen Fassung --EStG a.F.--) liege. Das Darlehenskonto der Z, auf dem sowohl

Entnahmen, Einlagen als auch die Gewinne verbucht worden seien, sei als Eigenkapital anzusehen. Sonst hätte Z die nach ihrer Meinung als Fremdkapital anzusetzenden Forderungen in einer Sonderbilanz aktivieren müssen.

- 5** In seinen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 bis 2005 und Gewerbesteuerermessbescheiden 2002 bis 2005 vom 30. Januar 2008 schloss sich der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Auffassung der Außenprüfung an. Den Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 30. September 2008 zurück. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 2142 veröffentlichten Gründen ab.
- 6** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 7** Hinsichtlich der streitbefangenen Übertragung eines Mitunternehmeranteils zum Buchwert beanstandet sie im Wesentlichen die u.a. von der Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 3. März 2005 IV B 2 -S 2241- 14/05 (BStBl I 2005, 458) vertretene Auffassung, dass eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) --EStG-- nicht zulässig sei, wenn die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft unentgeltlich übertragen werde, nachdem in engem zeitlichem Zusammenhang funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG ausgegliedert worden sei. Diese Rechtsansicht beruhe auf Vorstellungen, die an die sog. Gesamtplanrechtsprechung anknüpfe (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. September 2000 IV R 18/99, BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229), welche aber nur im Rahmen des § 16 EStG für die Frage der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG relevant sei.
- 8** Zur steuerlichen Behandlung der streitbefangenen Rücklagen (Ansparabschreibungen) trägt die Klägerin vor, das Größenmerkmal für die Bildung einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. sei nicht überschritten. Das negative Wirtschaftsgut "Schuld" in der Gesamthandsbilanz und das positive Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens "Forderung" hoben sich gegenseitig auf. Soweit das BMF-Schreiben vom 25. Februar 2004 IV A 6 -S 2183b- 1/04 (BStBl I 2004, 337) in seiner Rz 2 für Personengesellschaften u.a. davon ausgehe, dass bei der Anwendung des § 7g Abs. 3 ff. EStG a.F. das gesamte Betriebsvermögen als Einheit zu behandeln sei, hingegen nach Rz 1 des Schreibens im Fall einer Betriebsaufspaltung sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen Ansparabschreibungen bilden könnten, verstoße dies gegen den Gleichheitssatz.
- 9** Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils die geänderten Feststellungsbescheide 2002 bis 2005 und Gewerbesteuerermessbescheide 2002 bis 2005 vom 30. Januar 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. September 2008 dahin zu ändern, dass kein Firmenwert in Höhe von 100.000 € berücksichtigt wird und die Gewinn erhöhende Auflösung der zum 31. Dezember 2003 in Höhe von 150.000 €, zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 153.065,20 € und zum 31. Dezember 2005 in Höhe von 120.000 € gebildeten Rücklagen (Ansparabschreibungen) rückgängig gemacht wird.
- 10** Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.
- 11** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12** Es trägt vor, § 6 Abs. 3 EStG (i.d.F. des UntStFG) habe die gleichlautende Vorgängerregelung des § 7 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) a.F. in das EStG übernommen. Das BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 458 verweise deshalb zutreffend auf die bisher zu § 7 EStDV a.F. ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung (u.a. die im BFH-Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229 vertretene sog. Gesamtplanrechtsprechung). Zu Unrecht gehe die Klägerin davon aus, dass das Gesetz eine Buchwertfortführung sowohl nach § 6 Abs. 3 als auch nach § 6 Abs. 5 EStG nicht (mehr) ausschließe.
- 13** Bei der Prüfung der Betriebsvermögensgrenzen nach § 7g Abs. 2 Nr. 1 EStG a.F. sei neben dem Festkapital (Kapitalkonto I) auch das Verrechnungskonto der Kommanditisten (Kapitalkonto II) als Eigenkapital anzusehen. Die ungleiche Behandlung nach § 7g EStG a.F. im Verhältnis zu Fällen der Betriebsaufspaltung beruhe auf dem Vorliegen ungleicher Sachverhalte.
- 14** Das BMF ist dem Verfahren wegen der Frage beigetreten, ob und inwieweit der Streitfall Anlass bietet, die in Rz 6 und 7 des BMF-Schreibens in BStBl I 2005, 458 getroffenen Aussagen in Frage zu stellen. Es trägt im Wesentlichen

vor: Werde im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, so könne der Anteil am Gesamthandsvermögen nicht nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert übertragen werden. Der dem Streitfall zugrunde liegende Sachverhalt entspreche dem in Rz 7 des BMF-Schreibens in BStBl I 2005, 458 gebildeten Beispiel. Wegen des identischen Wortlauts von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG und § 7 Abs. 1 EStDV a.F. könne die zu letztgenannter Vorschrift ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung auch auf die gesetzliche Nachfolgevorschrift, die lediglich klarstellende Funktion habe, angewandt werden; hierzu gehöre auch die Anwendung der sog. Gesamtplanrechtsprechung (BFH-Urteile in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229, und vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395). Eine Buchwertfortführung nach dem als Billigkeitsregelung zugunsten des Steuerpflichtigen zu verstehenden § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG komme im Streitfall nicht in Betracht, denn diese Vorschrift setze voraus, dass anlässlich der Übertragung eines Mitunternehmeranteils nicht mitübertragene Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen derselben (ursprünglichen) Mitunternehmerschaft blieben, während im Streitfall die Übertragung an eine neu gegründete KG erfolgt sei. Dabei seien für die steuerliche Beurteilung auch nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert erfolgte Übertragungen von funktional wesentlichem Betriebsvermögen von Bedeutung, die im zeitlichen Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils erfolgten; zwischen Übertragungen kurz vor und kurz nach der Anteilsübertragung sei jedenfalls dann nicht zu unterscheiden, wenn die Übertragungen innerhalb desselben Veranlagungszeitraums erfolgten. Nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung seien im Streitfall die Verhältnisse zum Bilanzstichtag auf den 31. Dezember 2002 maßgeblich; weil das streitbefangene Sonderbetriebsvermögen zu diesem Zeitpunkt nicht mehr zum Betriebsvermögen der ursprünglichen Mitunternehmerschaft gehört habe, seien die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG auch ohne Rückgriff auf die Gesamtplanrechtsprechung zu verneinen. Soweit der BFH die Anwendung des § 42 AO und der Gesamtplanrechtsprechung in seinem Urteil vom 9. November 2011 X R 60/09 (BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638) verneint habe, unterscheide sich der jener Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt von dem des Streitfalles.

15 Das BMF hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist teilweise begründet, wobei der erkennende Senat in der Sache selbst entscheiden kann (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG mit dem FA die streitbefangenen unentgeltlichen Übertragungen des Teils eines Mitunternehmeranteils zum 1. Oktober 2002 sowie des verbliebenen ganzen Mitunternehmeranteils am 19. Dezember 2002 als einen einheitlichen Vorgang behandelt, dabei das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG und damit eine Übertragung zum Buchwert verneint und in Folge dessen die Aktivierung eines Firmen- oder Geschäftswerts in Höhe von 100.000 € in einer Ergänzungsbilanz der Z gebilligt (B.I.). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass das nach § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F. für die Bildung einer Gewinn mindernden Rücklage (Ansparabschreibung) maßgebliche Größenmerkmal des Betriebsvermögens des Gewerbebetriebs nicht erfüllt worden ist (B.II.).

17 I. Die streitbefangenen Übertragungen würdigt der Senat dahin, dass zunächst ein Teilmitunternehmeranteil in Gestalt von 80 % der Kommanditanteile einschließlich der gesamten zum Sonderbetriebsvermögen des F gehörenden Anteile an der Komplementär-GmbH und sodann mit Aufhebung der Treuhandvereinbarung die verbliebenen Kommanditanteile von 20 % auf Z übertragen worden sind. Zeitgleich mit der letztgenannten Anteilsübertragung wurde das bis dahin zum Sonderbetriebsvermögen des F gehörende Grundstück auf die I-KG übertragen. Die erste Übertragung ist als Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG anzusehen und hat die Fortführung der Buchwerte zur Folge. Die spätere Übertragung des verbliebenen Gesellschaftsanteils erfüllt nach Auffassung des Senats ungeachtet der gleichzeitig zum Buchwert stattfindenden Übertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG und führt deshalb ebenfalls nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.

18 1. a) Wird der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so ist bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Mitunternehmers für die übertragenen Wirtschaftsgüter bzw. Anteile an Wirtschaftsgütern der Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Der Rechtsnachfolger ist nach § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG an diese Werte gebunden. Anteil eines Mitunternehmers i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ist der ganze Mitunternehmeranteil, der sich aus dem Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie dem funktional wesentlichen

Sonderbetriebsvermögens des Mitunternehmers zusammensetzt (BFH-Urteil vom 22. September 2011 IV R 33/08, BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, unter II.1.a (2), m.w.N. zur insoweit identischen Rechtslage unter der Geltung von § 7 Abs. 1 EStDV a.F.). Zum Buchwert findet eine Anteilsübertragung demnach grundsätzlich nur dann statt, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil übertragen wird. Maßgebend dafür ist allerdings das Betriebsvermögen, das am Tag der Übertragung existiert. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert worden sind, sind nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Ebenso ist für den Bestand des Gesellschaftsvermögens auf den Zeitpunkt der Übertragung abzustellen. Inwieweit im Zusammenhang mit einer vorherigen Entnahme oder Veräußerung stille Reserven aufgedeckt worden sind, ist ohne Bedeutung.

- 19** Wird funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an einen Dritten veräußert oder übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers überführt, liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für eine Fortführung der Buchwerte grundsätzlich nicht vor. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nach Auffassung des Senats aber dann zu machen, wenn die Übertragung auf den Dritten oder die Überführung in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert stattfindet. Die Privilegierungen nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG stehen nach dem Wortlaut des Gesetzes gleichberechtigt nebeneinander. Ein Rangverhältnis ist weder ausdrücklich geregelt noch lässt es sich im Wege der Auslegung bestimmen. Soweit die Finanzverwaltung der Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG Vorrang einräumt mit der Folge, dass dann die unentgeltliche Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils zur vollen Aufdeckung der darin liegenden stillen Reserven führt, wird eine Rechtsgrundlage nicht genannt; sie ist nach Auffassung des Senats auch nicht gegeben (s. dazu näher nachfolgend unter B.I.3.).
- 20** b) Unter der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG ist die Übertragung eines Bruchteils der Anteile des Gesellschaftsvermögens auf den Rechtsnachfolger zu verstehen. Damit verbunden werden kann auch die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Mitunternehmers auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil. Notwendig ist die Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen indessen nicht. Dies folgt aus der Regelung in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, der der Senat entnimmt, dass der Gesetzgeber die Buchwertfortführung auch bei nicht zumindest anteiliger Mitübertragung von Sonderbetriebsvermögen zulassen, allerdings mit einer den Rechtsnachfolger bindenden Behaltfrist versehen wollte. Wird Sonderbetriebsvermögen mitübertragen, nimmt an der Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG das gesamte auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil übertragene Sonderbetriebsvermögen teil. In welchem zahlenmäßigen Verhältnis es zu dem Bruchteil des übertragenen Gesellschaftsvermögens steht, ist ohne Bedeutung (s. dazu näher unter B.I.2.c).
- 21** 2. Dies vorausgeschickt hat die Übertragung von 80 % der Gesellschaftsanteile unter Zurückbehaltung des zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Grundstücks und unter Mitübertragung der gesamten zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Anteile an der Komplementär-GmbH nicht zur Aufdeckung stiller Reserven geführt.
- 22** a) Nach den bindenden Feststellungen des FG sieht der Senat keinen Anlass, die Wirksamkeit der im Streitfall getroffenen Treuhandabrede in Frage zu stellen; auch die Beteiligten haben nichts Gegenteiliges vertreten. Danach hat F zum 1. Oktober 2002 zunächst nur 80 % seiner (ursprünglichen) Kommanditanteile unentgeltlich auf Z übertragen.
- 23** b) Für die zum 1. Oktober 2002 übertragenen 80 % der Gesellschaftsanteile ist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 Alternative 2 EStG der Buchwert fortzuführen.
- 24** aa) Nachdem F über den 1. Oktober 2002 hinaus zu 20 % seiner ursprünglichen Gesellschaftsanteile an der Klägerin beteiligt war, zählte das Grundstück X-Straße weiterhin zum Sonderbetriebsvermögen des F und damit zum "Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft" (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 65/07, BFHE 224, 91, BStBl II 2009, 371, unter II.2.a, m.w.N.). Dabei kann an dieser Stelle dahingestellt bleiben, ob der Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ("Wirtschaftsgüter ... nicht überträgt") im Sinne einer wertbezogenen oder einer gegenständlichen (wirtschaftsgutbezogenen) Betrachtung auszulegen ist (näher dazu im Folgenden unter B.I.2.c). Auch die Beteiligten gehen jedenfalls sinngemäß davon aus, dass in Folge der Zurückbehaltung des streitbefangenen Grundstücks das mitübertragene Sonderbetriebsvermögen dem an Z übertragenen Anteil eines Mitunternehmeranteils weder wert- noch wirtschaftsgutbezogen korrespondierte. Deshalb gelangt § 6 Abs. 3 Satz 2

EStG im Streitfall ungeachtet dessen zur Anwendung, ob hinsichtlich des Grundstücks X-Straße eine wertmäßige oder gegenständliche Betrachtung anzustellen ist.

- 25** bb) Dass F mit der Übertragung der restlichen 20 % der Gesellschaftsanteile an Z als Gesellschafter der Klägerin ausschied und damit das Grundstück X-Straße schon ungeachtet dessen gleichzeitiger Übertragung an die I-KG nicht mehr zum Betriebsvermögen "derselben" Mitunternehmerschaft gehörte, steht einer Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG auf die zum 1. Oktober 2002 erfolgte Anteilsübertragung nicht entgegen. Dass die in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vorausgesetzte Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft mit der Beendigung des Treuhandverhältnisses am 19. Dezember 2002 nicht mehr gegeben war, hat lediglich zur Folge, dass anlässlich der (weiteren) Anteilsübertragung am 19. Dezember 2002 neu zu beurteilen ist, ob und inwieweit stille Reserven aufzudecken sind (B.I.3.).
- 26** cc) Gleiches gilt, soweit § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG eine Behaltefrist für das Halten des übernommenen Mitunternehmeranteils durch den Rechtsnachfolger bestimmt. Bis zur unentgeltlichen Übertragung des bei F verbliebenen Teils des ursprünglichen Mitunternehmeranteils am 19. Dezember 2002 wurde der bereits von Z als Rechtsnachfolgerin übernommene Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils --wie in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vorausgesetzt-- nicht veräußert oder aufgegeben. Der Senat geht davon aus, dass die Frist spätestens dann endet, wenn dem Rechtsnachfolger in den Teilanteil auch der restliche Bruchteil des Anteils am Gesellschaftsvermögen übertragen wird.
- 27** c) Der (alleinigen) Anwendung des § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG auf die zum 1. Oktober 2002 erfolgte Übertragung von 80 % der Gesellschaftsanteile des F steht nicht entgegen, dass F als alleiniger Gesellschafter/Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zu diesem Zeitpunkt seinen Anteil an dieser Gesellschaft nicht nur --entsprechend dem übertragenen Teil seines Kommanditanteils-- zu 80 %, sondern überquotal zu 100 % unentgeltlich an Z übertragen hat.
- 28** aa) Da der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters --wie oben ausgeführt-- sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen umfasst, unterfällt auch die anteilige Übertragung des Sonderbetriebsvermögens dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG (BFH-Urteil in BFHE 235, 278, BStBl II 2012, 10, unter II.1.a (2), m.w.N.). Die alleinige Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH führt regelmäßig zu aktivem Sonderbetriebsvermögen II (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 91, BStBl II 2009, 371, unter II.2.a bb, m.w.N.). Der erkennende Senat geht deshalb im Streitfall davon aus, dass auch die Beteiligung des F an der Komplementär-GmbH der Klägerin zu dessen Sonderbetriebsvermögen gezählt hat.
- 29** bb) Auch die überquotalen (Mit-)Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist allein nach § 6 Abs. 3 EStG zu beurteilen. Es ist umstritten, ob auch insoweit § 6 Abs. 3 EStG zur Anwendung gelangt (vgl. z.B. Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2005, 468, 474, m.w.N.) oder ob bei überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen anlässlich der Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen der Vorgang in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens und eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG für den überquotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens aufzuteilen ist (so BMF-Schreiben in BStBl I 2005, 458, Rz 16; vgl. auch Stein, Der Betrieb 2012, 1529, m.w.N.). Nach Auffassung des erkennenden Senats fällt indes auch der überquotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG. Dies folgt aus einer teleologischen Auslegung von Satz 2 der Vorschrift. Dieser Regelung liegt ersichtlich in Anknüpfung an die bisherige Rechtsprechung die Vorstellung zugrunde, zu einer anteiligen (quotalen) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen anzuhalten. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG sind deshalb (nur) erfüllt, wenn nicht mindestens ein Anteil am Sonderbetriebsvermögen übertragen wird, der dem Anteil des übertragenen Teilanteils am gesamten Mitunternehmeranteil des Übertragenden entspricht. Nach Sinn und Zweck der Vorschrift kann dieser Anteil nur wertmäßig und nicht gegenständlich (wirtschaftsgutbezogen) verstanden werden (näher dazu Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6 EStG Anm. J 01-19). Darüber hinaus steht einer Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG auf einen überquotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens aber auch entgegen, dass dieser Vorgang in Verbindung mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils zu sehen ist und es deshalb nicht um die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern geht, sondern um die Übertragung von Sachgesamtheiten. Ob anlässlich der Übertragung von Sachgesamtheiten stille Reserven aufzudecken sind, ist nicht nach § 6 Abs. 5 EStG, sondern nach Abs. 3 der Vorschrift zu entscheiden.
- 30** cc) Für die Anteilsübertragung zum 1. Oktober 2002 geht der erkennende Senat davon aus, dass trotz der gleichzeitigen überquotalen (Mit-)Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens II (Anteil

an Komplementär-GmbH) im Streitfall die Vorschrift des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG anzuwenden ist. Zwar folgt aus den vorgenannten Erwägungen auch, dass es bei einer überquotalen (Mit-)Übertragung von Sonderbetriebsvermögen der Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG mit der Folge des Laufs der dort genannten Behaltefrist nicht bedarf, sondern dass § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG unmittelbar zur Anwendung gelangt. Bei der erwähnten wertbezogenen Betrachtung sind die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG jedoch nur dann nicht erfüllt, wenn der Gesamtwert der übertragenen Wirtschaftsgüter den Wert des gesamten quotala mit zu übertragenden Sonderbetriebsvermögens abdeckt. Im Streitfall ist jedoch weder von den Beteiligten vorgetragen noch sonst ersichtlich, dass trotz überquotaler Übertragung des Anteils an der Komplementär-GmbH der Wert der zum 1. Oktober 2002 mitübertragenen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens des F 80 % des gesamten Sonderbetriebsvermögens des F überschritten hätte.

- 31** dd) Nach alledem ist nicht von Bedeutung, dass das FG keine Feststellungen zum weiteren Schicksal des GmbH-Anteils getroffen hat. Kommt die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG auch hinsichtlich des Anteils an der Komplementär-GmbH nicht zum Tragen, so braucht insbesondere auch nicht geprüft zu werden, ob hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung des GmbH-Anteils an Z die Behaltefrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG (hier i.V.m. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG) eingehalten worden ist und deshalb eine Aufdeckung stiller Reserven rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung dieses Wirtschaftsguts ausscheidet.
- 32** 3. Auch für die am 19. Dezember 2002 übertragenen verbliebenen Gesellschaftsanteile von 20 % ist nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG der Buchwert fortzuführen. Nach der seit dem Veranlagungszeitraum 2001 gültigen Gesetzeslage scheidet die Aufdeckung der stillen Reserven, die in den durch einen unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil verkörperten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern ruhen, und deren Zurechnung zum laufenden Gewinn auch dann aus, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens in engem zeitlichem Zusammenhang vor oder spätestens zugleich mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils in ein anderes Betriebsvermögen (mit Rechtsträgerwechsel) übertragen worden ist und wenn dabei --wie bezüglich des von F übertragenen Grundstücks zwischen den Beteiligten unstrittig ist-- die Voraussetzungen des Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 5 EStG vorliegen.
- 33** a) Ihrem Wortlaut nach können § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG unabhängig voneinander und damit auch gleichzeitig --jeweils mit der Rechtsfolge der Buchwertfortführung-- zur Anwendung gelangen. Sowohl § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG als auch der nach § 52 Abs. 16a EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 13 Buchst. b UntStFG auf Übertragungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 anzuwendende § 6 Abs. 5 EStG sehen jeweils zwingend Buchwerttransfers vor. Wird --wie hier am 19. Dezember 2002-- der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist für den Fall, dass ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt wird, bei der Überführung (ebenfalls) der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gilt Satz 1 der Vorschrift u.a. entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut --wie hier das Grundstück X-Straße-- unentgeltlich aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers (hier des F) in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist (hier der I-KG), übertragen wird. Handelt es sich indes --was der erkennende Senat bereits in seinem Urteil vom 6. Mai 2010 IV R 52/08 (BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261, unter II.2.c cc der Gründe) hervorgehoben hat-- bei den Regelungen in § 6 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 3 EStG um zwei in ihrer zwingenden, kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen zulassenden Anordnung von Rechtsfolgen gleich lautende (übereinstimmende) Gesetzesbefehle, die sich logisch nicht widersprechen, so sind diese bei gleichzeitigem Vorliegen der jeweiligen Tatbestandsvoraussetzungen grundsätzlich auch nebeneinander zu befolgen. Dies bedeutet, dass nach dem Gesetzeswortlaut auch gleichzeitige Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG möglich sind.
- 34** b) Der gleichzeitige Eintritt der Rechtsfolgen beider Normen (Buchwerttransfer) läuft dem Sinn und Zweck des Gesetzes regelmäßig nicht zuwider. Der Zweck der Regelungen des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG gebietet keine Auslegung beider Vorschriften dahin, dass bei gleichzeitigem Vorliegen ihrer Tatbestandsvoraussetzungen § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG stets nur eingeschränkt nach Maßgabe einer anders lautenden Zweckbestimmung des --im Streitfall einschlägigen-- § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG verstanden werden und zur Anwendung gelangen darf.
- 35** aa) Bei gleichzeitiger Anwendung beider Normen kommt es nicht zur Kumulation von Steuervergünstigungen. Denn die durch ein nach § 6 Abs. 5 EStG begünstigtes Einzelwirtschaftsgut verkörperten stillen Reserven wären anlässlich

der Übertragung einer nach § 6 Abs. 3 EStG begünstigten Sachgesamtheit gleichfalls nicht aufzudecken gewesen, wenn das betreffende Wirtschaftsgut weiterhin dieser Sachgesamtheit zugehörig gewesen wäre. Zugleich bleiben die stillen Reserven dieses Wirtschaftsguts in beiden Fällen gleichermaßen steuerverhaftet.

- 36** bb) § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStFG führt die u.a. bereits in seinen früheren Fassungen und in der Vorgängervorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV a.F. enthaltene Regelung fort, wonach die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils zum Buchwert erfolgt; dabei ist das Gesetzgebungsverfahren zum UntStFG auch von dem Bemühen gekennzeichnet, eine Einschränkung des bisherigen Anwendungsbereichs der Vorschrift zu vermeiden (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 32 und 14/7344, S. 7). Wie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs dient der Verzicht auf die Offenlegung der stillen Reserven, die in den durch einen Mitunternehmeranteil verkörperten Wirtschaftsgütern enthalten sind, der Sicherung der Liquidität des nach einem Rechtsträgerwechsel fortgeführten Betriebs; in der Literatur wird insoweit auch auf ein tradiertes Motiv des Gesetzgebers verwiesen, die betriebliche Kontinuität sicherzustellen (vgl. Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz J 4). Wird keine --mangels Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs regelmäßig aus der Substanz des Betriebs zu finanzierende-- Steuerbelastung zum Zeitpunkt der Übertragung ausgelöst, entspricht dies --wenn auch als Ausnahme vom Prinzip der subjektbezogenen Einkünfteermittlung-- auch folgerichtig dem Umstand, dass dem Betrieb durch den Übertragungsvorgang selbst wegen dessen Unentgeltlichkeit auch nicht mittelbar liquide Mittel entzogen werden. Begünstigt die Vorschrift damit die Übertragung von Sachgesamtheiten und nicht von Einzelwirtschaftsgütern, so dient sie typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge (vgl. auch z.B. Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6 Rz J 5; zu im Zusammenhang mit dieser Zweckbestimmung stehenden verfassungsrechtlichen Erwägungen auch Wendt, FR 2005, 468, 472).
- 37** cc) § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG begünstigt gleichfalls Fälle des Rechtsträgerwechsels, hat dabei aber nicht die Übertragung von "Gesamtheiten" von Wirtschaftsgütern, sondern die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Blick. Die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf einen anderen Rechtsträger zum Buchwert soll nach Aufgabe der zwischenzeitlich durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) bestimmten Regelung, Übertragungen mit Rechtsträgerwechsel zwingend zum Teilwert vorzunehmen (vgl. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002; näher zur Rechtsentwicklung z.B. BTDrucks 14/6882, S. 32; Wendt, FR 2002, 53; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6 Rz L 3 ff.), der Erleichterung von "Umstrukturierungen" insbesondere an Personengesellschaften dienen (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 32 und 14/7344, S. 7; BFH-Beschluss vom 15. April 2010 IV B 105/09, BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971, unter II.2.b aa; zutreffend hiernach z.B. Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6 Rz L 10); dabei lässt sich der begünstigte Übertragungszweck nach den Gesetzesmaterialien negativ dahin abgrenzen, dass bei einer "Umstrukturierung" die Übertragung nicht zum Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme erfolgt (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 32 f.). Damit letztlich verbunden ist die --eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips rechtfertigende (BFH-Beschluss in BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971)-- Vorstellung, dass eine --typisierend als Ergebnis einer Umstrukturierung unterstellte-- betriebswirtschaftlich effizientere Nutzung eines einzelnen Wirtschaftsguts in einem anderen Betriebsvermögen nicht durch eine Besteuerung stiller Reserven behindert werden soll. Entscheidend ist insoweit, dass das übertragene Wirtschaftsgut --wenn auch durch einen neuen Rechtsträger-- weiterhin betrieblich genutzt wird. Damit ist regelmäßig auch die in dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG entsprechend anwendbaren Satz 1 der Vorschrift als Voraussetzung einer Buchwertfortführung bestimmte Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet. Liegt diese Tatbestandsvoraussetzung nicht vor, wird der Zweck der Umstrukturierung regelmäßig verfehlt, so dass dann die sofortige Aufdeckung der stillen Reserven gerechtfertigt ist. Einer Zweckverfehlung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG soll im Übrigen auch die "Sperrfrist" (Behaltefrist) nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG entgegenwirken (näher hierzu z.B. Fischer in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 6 Rz 221; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6 Rz L 40 ff.).
- 38** dd) (1) Die vorgenannten, in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG verfolgten Gesetzeszwecke sind auch dann miteinander vereinbar, wenn die Beteiligten von Übertragungsvorgängen in zeitlichem Zusammenhang sowohl die Rechtsnachfolge des bisherigen Betriebsinhabers als auch Umstrukturierungen im vorgenannten Sinne beabsichtigen. Kommt es insoweit zu einer Konkurrenz (einem Nebeneinander) zweier mit Blick auf ihre Rechtsfolgen übereinstimmender Gesetzesbefehle (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261, unter II.1.c cc der Gründe), so bedarf es deshalb regelmäßig keiner teleologischen Reduktion einer oder beider miteinander konkurrierender Rechtsnormen. Auch der Normzweck schließt es demnach grundsätzlich nicht aus, dass auch gleichzeitige Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG möglich sind. Soweit durch die parallele Anwendung beider Vorschriften missbräuchliche Gestaltungen zu besorgen sein könnten, wird dem durch die

Regelung von sog. Sperrfristen in beiden Vorschriften vorgebeugt (vgl. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG und § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG).

- 39** (2) Eine einschränkende Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG kommt bei (allen) Übertragungsvorgängen i.S. dieser Norm nur dann in Betracht, wenn die wirtschaftliche Lebensfähigkeit der entsprechenden Sachgesamtheit und damit die Einkünfterzielung des betreffenden Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft durch Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern in einer Weise berührt würde, dass es wirtschaftlich zu einer Zerschlagung des Betriebs und damit im Ergebnis zu einer Betriebsaufgabe käme. In dieser Situation würde der Normzweck des § 6 Abs. 3 EStG, die Existenz der übertragenen Sachgesamtheit als Wirtschaftseinheit zu sichern, verfehlt. 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 zum Wirtschaften zur Verfügung steht, rechtfertigt hingegen 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.
- 40** (3) Nach den das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen liegt im Streitfall ein solcher Ausnahmefall indes nicht vor. Vielmehr sollte und konnte im Streitfall das Speditions- und Transportunternehmen der Klägerin trotz der Übertragung des Betriebsgrundstücks fortgeführt werden. Ist vom Fortbestand des gesamten Betriebs der Klägerin auszugehen, dann verkörpert auch der von F am 19. Dezember 2002 übertragene gesamte Mitunternehmeranteil eine funktionsfähige Sachgesamtheit.
- 41** c) Wird danach der Buchwerttransfer gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den unentgeltlichen Übergang eines Mitunternehmeranteils nunmehr grundsätzlich auch dann nicht ausgeschlossen, wenn ein ausgegliedertes Einzelwirtschaftsgut (hier: Grundstück X-Straße) zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört hat, so steht dies nicht im Widerspruch zu der zu § 7 Abs. 1 EStDV a.F. ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung, deren Folgerungen das BMF in seinem Schreiben in BStBl I 2005, 458 (u.a. in Rz 4 und 6 sowie --unter Bezug auf die sog. Gesamtplanrechtsprechung-- in Rz 7) für die --wie im Streitfall-- nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zu beurteilende Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils auch insoweit übernommen hat, als im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt bzw. übertragen wird (zur Ausnahme bei der Übertragung von funktional nicht wesentlichem, nach § 6 Abs. 5 EStG überführtem bzw. übertragenem Sonderbetriebsvermögen vgl. Rz 8 des BMF-Schreibens in BStBl I 2005, 458).
- 42** aa) Die genannte BFH-Rechtsprechung hat für die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 7 Abs. 1 EStDV a.F. gefordert, dass (auch) alle diejenigen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf den Erwerber mitübertragen werden, die für die Mitunternehmerschaft funktional wesentlich sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, unter 2.b bb der Gründe). Gefolgert hat dies der BFH u.a. aus Sinn und Zweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; diese Vorschrift und damit auch die Behandlung bestimmter Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen hätten den Sinn und Zweck, einen Mitunternehmer einem Einzelunternehmer insoweit gleichzustellen, als die Vorschriften des Gesellschaftsrechts dem nicht entgegenstünden (vgl. hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, m.w.N.). Würden anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Einzelunternehmens Wirtschaftsgüter vom Übertragenden zurückbehalten, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörten, liege keine Betriebsübertragung im Ganzen, sondern eine Betriebsaufgabe vor. Ebenso sei für die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 7 Abs. 1 EStDV a.F. zu fordern, dass alle diejenigen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf den Erwerber mitübertragen werden, die für die Mitunternehmerschaft funktional wesentlich seien. Würden für die Mitunternehmerschaft wesentliche Grundlagen nicht mitübertragen, liege auch insoweit eine Betriebsaufgabe vor.
- 43** bb) Die vom BFH zu § 7 Abs. 1 EStDV a.F. vertretene (einschränkende) Auslegung des Begriffs des Anteils eines Mitunternehmers kommt jedoch nicht in Betracht, wenn nunmehr gleichzeitig die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG gegeben sind. Denn nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 EStG sind Einzelwirtschaftsgüter unabhängig davon zum Buchwert zu überführen, ob sie zuvor dem Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers oder dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers zugehörig waren. Wenn --wie oben ausgeführt-- nach der seit dem Veranlagungszeitraum 2001 gültigen Gesetzeslage grundsätzlich Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG gleichzeitig möglich sind, so gilt dies sowohl für den Einzel- als auch den Mitunternehmer. Deshalb ist nicht ersichtlich, dass es gleichheitsrechtlich geboten wäre, anlässlich der Übertragung eines Mitunternehmeranteils den

Buchwerttransfer nach § 6 Abs. 3 EStG allein deshalb zu versagen, weil zugleich funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG überführt bzw. übertragen wird. Im Übrigen findet die vom BMF in BStBl I 2005, 458 (Rz 7 und 8) vertretene Differenzierung hinsichtlich funktional wesentlichem und nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen (zustimmend Schmidt/Wacker, EStG, 31. Aufl., § 16 Rz 435; Wacker, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 939) im Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG keine Stütze. Soweit in Teilen der Literatur ausdrücklich oder sinngemäß die Auffassung vertreten wird, dass im Fall der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die gleichzeitige Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ausgeschlossen sei (z.B. Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1240c; Fischer in Kirchhof, a.a.O., § 6 Rz 197 f.; HHR/Gratz, § 6 EStG Rz 1364; Herrmann in Frotzcher, EStG, Freiburg 2011, § 6 Rz 481; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 648 und 650; Prinz in Bordewin/Brandt, § 6 EStG Rz 828; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 435; Werndl, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 6 Rz J 9; anderer Ansicht z.B. Emmrich/Kloster, GmbH-Rundschau 2005, 448, 451; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 6 Rz 1017a; Storg, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2002, 1384, 1386; Wendt, FR 2005, 468, 471), beruht dies --soweit überhaupt eine nähere Begründung dieser Rechtsansicht erfolgt-- im Wesentlichen auf der bloßen Übertragung der Folgerungen der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung auf die Rechtslage nach dem UntStFG. Insoweit ergeben sich auch hieraus keine tragenden Gesichtspunkte, die dem Normenverständnis des Senats entgegenstehen könnten.

- 44 d) Dem hier vertretenen Auslegungsergebnis steht auch nicht die Regelung des auf der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum UntStFG (BTDrucks 14/7780, S. 2, ohne Begründung) beruhenden § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG entgegen, dessen Voraussetzungen hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils am 19. Dezember 2002 nicht vorliegen. Denn jene Norm betrifft keine Überführung von Einzelwirtschaftsgütern i.S. des § 6 Abs. 5 EStG, die einer Umstrukturierung im o.g. Sinne dienen; sie setzt vielmehr voraus, dass trotz Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils vom bisherigen Mitunternehmer nicht übertragene Wirtschaftsgüter (zum Buchwert) weiter dem Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft angehören und insoweit gerade nicht Gegenstand einer gleichzeitigen Umstrukturierung sind. Insoweit lässt sich aus dem Umstand, dass § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG als Voraussetzung für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils zum Buchwert die Einhaltung einer Sperrfrist (Behaltefrist) durch den Rechtsnachfolger des übernommenen Teilmitunternehmeranteils formuliert, nicht schließen, dass jedenfalls bei Zurückbehaltung funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens kein gleichzeitiger --wie dargestellt unterschiedlichen Zwecken dienender-- Buchwerttransfer nach § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG zulässig ist.
- 45 e) Anderes lässt sich auch nicht aus den §§ 16, 34 EStG herleiten. Nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des UntStFG, der nach § 52 Abs. 34 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 13 Buchst. d Doppelbuchst. aa des UntStFG erstmals auf Veräußerungen anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2001 erfolgen, ist die Veräußerung des gesamten Anteils an einer Mitunternehmerschaft erforderlich, um in den Genuss der Tarifiermäßigung des § 34 EStG zu kommen. Veräußerungen eines Teils eines Mitunternehmeranteils sind nicht mehr tarifbegünstigt, da nur die geballte Aufdeckung aller stillen Reserven privilegiert werden soll (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 34). Hieraus ist zwar zu folgern, dass eine Tarifiermäßigung auch dann ausgeschlossen ist, wenn ein Mitunternehmer für ihn wesentliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nicht mitveräußert, sondern zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen überträgt (vgl. z.B. Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rz 136 ff., m.w.N.). Gegenüber den §§ 16, 34 EStG haben indes § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG --wie dargestellt-- eine ganz andere Zweckbestimmung, so dass auf diese Rechtsnormen die den §§ 16, 34 EStG zugrunde liegenden Wertungen des Gesetzgebers nicht ohne weiteres übertragbar sind (so im Ergebnis auch Storg, DStR 2002, 1384, 1385; Wendt, FR 2005, 468, 471 f.).
- 46 f) Nicht zum Tragen kommt der Einwand des BMF, dass im Streitfall nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung die Verhältnisse zum Bilanzstichtag auf den 31. Dezember 2002 maßgeblich seien. Denn zum einen kommt es für die steuerliche Beurteilung auf die Verhältnisse im jeweiligen Zeitpunkt einer unentgeltlichen Übertragung i.S. des § 6 Abs. 3 EStG an. Zum anderen besteht aus den vorgenannten Gründen kein Bedarf, die beiden streitbefangenen Anteilsübertragungen "zu verklammern", folglich auch nicht durch einen Bezug beider Vorgänge auf den nachfolgenden Bilanzstichtag.
- 47 g) Offenbleiben kann im Streitfall, ob die vorgenannten Grundsätze für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht nur im Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG Geltung beanspruchen, sondern auch bei der --im Streitfall hinsichtlich des Grundstücks X-Straße in Einklang mit der Auffassung der Beteiligten zu verneinenden-- Entnahme von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen oder bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern (vgl. zu einer derartigen Fallkonstellation für die Anwendung des § 24 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes BFH-Urteil in BFHE 236, 29, BStBl II 2012, 638) zur Anwendung gelangen könnten,

also bei Vorgängen, in denen es sogar zur Aufdeckung der durch das entsprechende Wirtschaftsgut verkörperten stillen Reserven kommt.

- 48** II. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass das nach § 7g Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F. für die Bildung einer Gewinn mindernden Rücklage (Ansparabschreibung) maßgebliche Größenmerkmal des Betriebsvermögens des Gewerbebetriebs in den Streitjahren 2003 bis 2005 nicht erfüllt worden ist.
- 49** 1. Zu Recht geht das FA davon aus, dass die Frage, ob ein (variables) Kapitalkonto II eines Kommanditisten (auf dem auch entnahmefähige Gewinnanteile verbucht werden) als Eigenkapital und damit als Bestandteil des Betriebsvermögens i.S. des Größenmerkmals in § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F. anzusehen ist oder ob es als echte Darlehensforderung des Kommanditisten gegenüber der KG als Fremdkapital zu behandeln ist, nicht entscheidungserheblich ist. Denn selbst wenn mit der Klägerin von Fremdkapital auszugehen wäre, so wäre die entsprechende Forderung des Gesellschafters als Sonderbetriebsvermögen in der Sonderbilanz des Gesellschafters zu aktivieren und in der Steuerbilanz der Gesellschaft als Passivposten auszuweisen. Für die Gesamtbilanz folgt daraus, dass die Forderung zu Eigenkapital unter Erhöhung des Gesamtkapitalkontos des Gesellschafters wird (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1996 IV R 77/93, BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180) und deshalb --wovon auch das BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 337, Rz 2 zutreffend ausgeht-- Teil des Betriebsvermögens i.S. von § 7g Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG a.F. ist. Die Einbeziehung auch des Sonderbetriebsvermögens in die Betriebsvermögensgrenzen korrespondiert folgerichtig mit dem Umstand, dass bei Personengesellschaften Ansparabschreibungen sowohl im Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers vorgenommen werden können (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 337, Rz 2; aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung z.B. BFH-Urteil vom 29. März 2011 VIII R 28/08, BFHE 233, 434). Anders als die Klägerin meint, ist es auch gleichheitsrechtlich nicht geboten, Sonderbetriebsvermögen nicht als Teil des nach § 7g EStG a.F. als Größenmerkmal maßgeblichen Betriebsvermögens zu behandeln. Wenn sich die Klägerin auf Rz 1 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 337 beruft, wonach im Fall einer Betriebsaufspaltung sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen Ansparabschreibungen bilden können, so folgt diese Behandlung aus dem Umstand, dass es sich --worauf das FA zutreffend unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 17. Juli 1991 I R 98/88 (BFHE 165, 369, BStBl II 1992, 246) hingewiesen hat-- bei einer Betriebsaufspaltung weiterhin um rechtlich selbständige Unternehmen handelt. Dies liefert einen hinreichenden sachlichen Grund, beide Unternehmen hinsichtlich der Betriebsvermögensgrenzen des § 7g EStG a.F. getrennt zu betrachten, selbst wenn ihre persönliche und sachliche Verflechtung eine ihrer Art nach vermögensverwaltende und damit nicht gewerbliche Betätigung zum Gewerbebetrieb werden lässt.
- 50** 2. Nach den hinsichtlich ihrer rechnerischen Folgerichtigkeit nicht in Frage gestellten Berechnungen der Außenprüfung belief sich das für die Anwendung des § 7g EStG a.F. maßgebliche Betriebsvermögen auf 427.113,02 € (2003), 418.026,93 € (2004) und 370.432,39 € (2005). Nach den Ausführungen unter B.I. der Gründe ist dieses Betriebsvermögen für Zwecke des § 7g EStG a.F. in den Jahren 2003 bis 2005 um folgende Beträge (Angaben in €; Absetzungen für Abnutzung --AfA--) zu mindern:

Jahr	2002	2003	2004	2005
Kapital	100.000	98.333	91.666	84.999
./. AfA	./. 1.667	./. 6.667	./. 6.667	./. 6.667
= Differenz	98.333	91.666	84.999	78.332
Korrekturbetrag		./. 91.666	./. 84.999	./. 78.332

- 52** Gleichwohl überschreitet auch das danach verbleibende Betriebsvermögen in allen Streitjahren die in diesen Jahren maßgebliche Betriebsvermögens-Grenze von 204.517 €. Deshalb sind FA und FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass in den Streitjahren 2003 bis 2005 keine Ansparabschreibungen zu gewähren sind.
- 53** III. Somit waren unter Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 2002 und der geänderte Gewerbesteuermessbescheid 2002 vom 30. Januar 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom

30. September 2008 dahin zu ändern, dass kein Geschäftswert in Höhe von 100.000 € berücksichtigt wird. Die Übertragung der Ermittlung der danach festzustellenden Besteuerungsgrundlagen und des danach festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrags auf das FA beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Soweit in Folge der Nichtberücksichtigung des streitbefangenen Geschäftswerts die hierauf in den Jahren 2002 bis 2005 vorgenommenen AfA zu Unrecht erfolgt sind, wird dies das FA für das Streitjahr 2002 zu berücksichtigen haben. Für die nachfolgenden Streitjahre 2003 bis 2005 würde die gewinnerhöhende Rückgängigmachung der AfA zu einer nach der FGO unzulässigen Verböserung führen, nachdem die Revision hinsichtlich der streitbefangenen Ansparabschreibungen 2003 bis 2005 zurückzuweisen war. Insoweit wird das FA die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO zu prüfen haben.

54 IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO). Es entspricht nicht der Billigkeit, der Klägerin oder der Staatskasse die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen aufzuerlegen. Weder haben die Beigeladenen das Revisionsverfahren wesentlich gefördert noch durch Stellung eines Antrags ein Kostenrisiko getragen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. März 2012 IV R 18/08, BFH/NV 2012, 1095; BFH-Beschluss vom 2. Februar 2012 IV B 60/10, BFH/NV 2012, 699, jeweils m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de