

Urteil vom 18. August 2021, XI R 43/20

Rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG

ECLI:DE:BFH:2021:U.180821.XIR43.20.0

BFH XI. Senat

EStG § 6 Abs 5 S 6, EStG § 6 Abs 5 S 4, EStG § 6 Abs 5 S 5, EStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 23. Juni 2020, Az: 13 K 3029/18 F

Leitsätze

Ein rückwirkender (einkommenserhöhender) Ansatz von Teilwerten bei einer Einbringung zu Buchwerten wegen eines sog. Sperrfristverstoßes i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist ausgeschlossen, wenn die vollentgeltliche Übertragung von Anteilen durch den Einbringenden an eine Körperschaft innerhalb der Sperrfrist im Ergebnis zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in den zuvor eingebrachten Wirtschaftsgütern führt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.06.2020 - 13 K 3029/18 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1** Streitig ist, ob die von der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, im Jahr 2014 (Streitjahr) in die ... GmbH & Co. KG (Beigeladene zu 2.) zum Buchwert eingebrachten Wirtschaftsgüter aufgrund nachfolgender Veräußerung von Anteilen am Vermögen dieser Gesellschaft rückwirkend mit dem Teilwert zu bewerten sind.
- 2** Die Klägerin ist eine Organgesellschaft der ... AG (Beigeladene zu 1.) i.S. von § 14 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und war im Streitjahr zu 100 % am Kapital und Vermögen der mit Gesellschaftsvertrag vom 05.12.2014 gegründeten Beigeladenen zu 2. beteiligt. Einzige Komplementärin der Beigeladenen zu 2. war die V-GmbH, wobei die Klägerin im Streitjahr den einzigen Geschäftsanteil an der V-GmbH hielt.
- 3** Mit Wirkung zum 31.12.2014 brachte die Klägerin alle für den Betrieb des Gasnetzes in den Kommunen ... notwendigen Verteilungsanlagen mit allen zugehörigen Rechten und Pflichten zu Buchwerten in die Beigeladene zu 2. ein (Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--); der Übertragungswert belief sich auf insgesamt ... €.
- 4** Mit Wirkung zum 30.09.2015 veräußerte die Klägerin 51 % ihrer Anteile am Vermögen der Beigeladenen zu 2. zu einem Kaufpreis von ... € an die Z-KG. Die Z-KG ist eine gemeinsame Netzbeteiligungsgesellschaft von acht Kommunen. Gesellschafter der Z-KG waren acht Körperschaften jeweils in der Rechtsform einer GmbH (Z-Körperschaften).
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte mit Blick auf den Einbringungsvorgang zunächst der Rechtsmeinung der Klägerin (Buchwertfortführung) und stellte im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit

zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG vom 01.09.2016 das dem Organträger für das Streitjahr zuzurechnende Einkommen erklärungsgemäß fest.

- 6** Aufgrund der Veräußerung der Anteile am Vermögen der Beigeladenen zu 2. wurde in dem Bescheid nach § 179 Abs. 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2015 vom 22.09.2017 für die Beigeladene zu 2. ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € festgestellt, der in voller Höhe der Klägerin zugerechnet wurde. Dieser Gewinn ergab sich ausschließlich aufgrund der Aufdeckung stiller Reserven in den von der Klägerin in die Beigeladene zu 2. eingebrachten Wirtschaftsgütern.
- 7** Nach einer Außenprüfung vertraten die Prüfer die Auffassung, dass es aufgrund der Anteilsveräußerung an die Z-KG im Jahr 2015 zur Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG komme. Daher seien die Wirtschaftsgüter, die im Streitjahr zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen der Beigeladenen zu 2. eingebracht worden waren und im Jahr 2015 durch den Verkauf der Gesellschaftsanteile an der Beigeladenen zu 2. mittelbar auf die Z-KG übergegangen seien, im Streitjahr zu 51 % mit dem Teilwert anzusetzen. Der im Jahr 2015 von der Beigeladenen zu 2. erklärte Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € sei als Gewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven bereits im Streitjahr bei der Klägerin anzusetzen und der Beteiligungswert an der Beigeladenen zu 2. entsprechend zu erhöhen. Der bisher für das Jahr 2015 gesondert und einheitlich festgestellte und in voller Höhe der Klägerin zugerechnete Veräußerungsgewinn sei nicht anzusetzen.
- 8** Das FA erließ auf dieser Grundlage für das Streitjahr am 28.05.2018 einen Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG. Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen wurde nunmehr in Höhe von ... € festgestellt.
- 9** Der hiergegen erhobene Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 28.08.2018). Das Finanzgericht (FG) Münster gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1503 veröffentlichtem Urteil vom 24.06.2020 - 13 K 3029/18 F statt. Denn § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sei nicht anzuwenden, wenn eine Verlagerung von stillen Reserven auf ein Körperschaftsteuersubjekt ausgeschlossen ist, weil es im Zuge der Anteilsveräußerung --als der nachträglichen Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft an den nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG übertragenen Wirtschaftsgütern-- zur Aufdeckung der stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter gekommen sei.
- 10** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 11** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Revisionsverfahren beigetreten. Einen eigenen Antrag hat es nicht gestellt.
- 13** Die Beigeladenen haben im Revisionsverfahren weder eine Stellungnahme abgegeben noch Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

- 14** Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG nicht in Betracht kommt.
- 15** I. Das FG hat die Klage ohne Rechtsfehler als zulässig angesehen. Denn die Organgesellschaft einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft ist als Adressatin des Bescheides nach § 14 Abs. 5 KStG beschwert i.S. des § 40 Abs. 2 FGO und damit klagebefugt.
- 16** 1. Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG werden das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellungen sind für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend (§ 14 Abs. 5 Satz 2 KStG).

- 17** 2. Zwar wirkt sich die Frage, ob es im Streitfall nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG zu einem rückwirkenden Teilwertansatz der eingebrachten Wirtschaftsgüter kommt, im Ergebnis allein bei der Beigeladenen zu 1. steuerbelastend aus. Denn dieser wird das Einkommen der Klägerin für das Streitjahr zugerechnet. Es besteht jedoch eine "parallele Rechtsschutzbefugnis" der Organgesellschaft und der Organträgerin, was der Senat im Urteil vom 01.07.2020 - XI R 20/18 (BFHE 269, 525, Rz 16 ff., m.w.N.), an dem festzuhalten ist, begründet hat.
- 18** II. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die mit Wirkung zum 31.12.2014 in das Vermögen der Beigeladenen zu 2. eingebrachten Wirtschaftsgüter ungeachtet der im Jahr 2015 erfolgten Anteilsveräußerung von 51 % an die Z-KG nicht mit dem Teilwert anzusetzen sind.
- 19** 1. Die Beteiligten und das FG sind übereinstimmend und zutreffend davon ausgegangen, dass die Übertragung der Wirtschaftsgüter zum 31.12.2014 auf die Beigeladene zu 2. im Zuge der Einbringung zum Buchwert erfolgen konnte.
- 20** a) § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG sieht vor, dass bei der Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts von einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen das Wirtschaftsgut mit dem Wert anzusetzen ist, der sich nach den Vorschriften der Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Diese sog. Buchwertfortführung gilt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird.
- 21** b) Die Einbringung der Wirtschaftsgüter zum 31.12.2014 erfüllt den Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG, da die Klägerin einzelne Wirtschaftsgüter ihres Betriebsvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der Beigeladenen zu 2. übertragen hatte.
- 22** c) § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG hindert die Buchwertübertragung nicht.
- 23** Zwar ist nach dieser Regelung der Teilwert auch anzusetzen, soweit in den Fällen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG der Anteil an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Im Streitfall hat die Einbringung der Wirtschaftsgüter, die nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG erfolgt ist, aber weder einen Anteil einer Körperschaft an den eingebrachten Wirtschaftsgütern unmittelbar oder mittelbar begründet noch hat sich ein solcher Anteil erhöht. Denn die Klägerin war an den vor der Einbringung in ihrem Alleineigentum stehenden Wirtschaftsgütern auch nach der Einbringung über die Beigeladene zu 2. allein beteiligt; ihr vermögensmäßiger Anteil hatte sich insoweit nicht verändert.
- 24** 2. Die Veräußerung der Mitunternehmeranteile an der Beigeladenen zu 2. führt nicht zu einem rückwirkenden Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.
- 25** a) Wird das nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG übertragene Wirtschaftsgut veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch die Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG).
- 26** b) Im Streitfall wurden allerdings durch die Übertragung der Mitunternehmeranteile in Höhe von 51 % die in das Vermögen der Beigeladenen zu 2. eingebrachten Wirtschaftsgüter weder veräußert noch entnommen. Vielmehr verblieben die eingebrachten Wirtschaftsgüter weiterhin im Gesamthandsvermögen der Beigeladenen zu 2. Es ist nicht möglich, die Veräußerung eines Teil-/Mitunternehmeranteils unter § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu subsumieren (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.07.2021 - IV R 36/18, BFHE 274, 55, BFH/NV 2021, 1588, Rz 47 ff.), auch wenn der Anteil an einer Personengesellschaft steuerrechtlich die Zusammenfassung aller Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens verkörpert (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 33; in BFH/NV 2021, 1588, Rz 47 ff.). Da sich § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auf die Veräußerung oder Entnahme des "nach Satz 3 übertragene[n] Wirtschaftsgut[s]" bezieht, kann nur dieses, nicht dagegen auch ein Teil-/Mitunternehmeranteil tatbestandlich sein (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 47 ff.).
- 27** 3. Das FG hat auch zu Recht dahin erkannt, dass die mit Wirkung zum 30.09.2015 erfolgte Übertragung von 51 % der Mitunternehmeranteile nicht zu einem rückwirkenden Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG führt.
- 28** a) Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 in § 6 Abs. 5 EStG der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen.

- 29 b) Diese Voraussetzungen liegen, wovon sowohl die Vorinstanz als auch alle Beteiligten ausgehen, bei reiner Wortlautbetrachtung im Streitfall vor.
- 30 Der Übertragung des Mitunternehmeranteils ist eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vorausgegangen (s.o. II.1.b). Außerdem wurde durch die Übertragung an die Z-KG mittelbar ein Anteil der an der Z-KG beteiligten Körperschaften an den übertragenen Wirtschaftsgütern der Klägerin begründet. Denn unter "Anteil" i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist im Grundsatz die (unmittelbare oder mittelbare) vermögensmäßige Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut und damit an den darin gespeicherten stillen Reserven gemeint (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 47 ff.; s.a. Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6 EStG Rz 1656).
- 31 Der mittelbare Anteil der an der Z-KG beteiligten Z-Körperschaften wurde auch aus einem "anderen Grund" begründet. Dieses Tatbestandsmerkmal bringt zum Ausdruck, dass die Anteilsbegründung nicht --wie nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG-- aufgrund der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, sondern erst aufgrund eines dieser Übertragung nachgelagerten Vorgangs erfolgt. Dabei definiert § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nicht, wie der nachgelagerte Vorgang beschaffen sein muss; es kann sich um einen "Vorgang beliebiger Art" handeln (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 47 ff., m.w.N.).
- 32 c) Das FG hat jedoch zu Recht dahin erkannt, dass der Wortlaut im Wege der teleologischen Reduktion dahingehend einzuschränken ist, dass ein Sperrfristverstoß ausscheidet, wenn nachträglich ein Anteil einer Körperschaft an einem zuvor zu Buchwerten eingebrachten Wirtschaftsgut innerhalb von sieben Jahren aufgrund eines vollentgeltlichen Beteiligungserwerbs (unmittelbar oder mittelbar) begründet wird.
- 33 aa) Eine teleologische Reduktion des Wortlauts einer Rechtsnorm wird rechtmethodisch dann zugelassen, wenn eine allein wortlautgemäße Auslegung zu sinnwidrigen Ergebnissen führt und der Schluss gerechtfertigt ist, dass der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt wurde. Weichen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voneinander ab, ist der Wortlaut der Gesetzesbestimmung entsprechend einzuschränken, sofern sich das Gesetz gemessen an seinem Zweck als planwidrig zu weitgehend erweist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 36), wie umgekehrt eine teleologische Reduktion dann nicht in Betracht kommt, wenn eine bewusste rechtspolitische Entscheidung des Gesetzgebers erkennbar ist (vgl. BFH-Urteile vom 27.03.2007 - VIII R 25/05, BFHE 217, 467, BStBl II 2008, 298, unter II.4.a; in BFH/NV 2021, 1588, Rz 36). So hat der BFH beispielsweise den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG teleologisch reduziert, wenn ein Wirtschaftsgut durch den zu 100 % beteiligten Kommanditisten nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG eingebracht wird und dieses Wirtschaftsgut bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen innerhalb der Sperrfrist durch die KG veräußert wird (vgl. BFH-Urteile vom 31.07.2013 - I R 44/12, BFHE 242, 240, BStBl II 2015, 450, Rz 16; vom 26.06.2014 - IV R 31/12, BFHE 246, 413, BStBl II 2015, 463, Rz 30 zu § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG).
- 34 bb) Es kann dabei dahinstehen, ob es sich bei § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG um eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift handelt (vgl. HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1674; Brandis/Heuermann/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1373; Schulze in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 16 Rz 761; zu § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG s. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rz 22). Jedenfalls setzt der Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nach dem Gesetzeswortlaut keine Missbrauchsabsicht voraus (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 32 ff., m.w.N.).
- 35 cc) Nach diesen Grundsätzen ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG im Streitjahr nicht anzuwenden ist.
- 36 (1) Ausweislich der Gesetzesmaterialien zu § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG beabsichtigte der Gesetzgeber mit dieser Regelung nicht nur, das Überspringen stiller Reserven auf Kapitalgesellschaften zu verhindern, sondern auch "generell das Verfügen über Wirtschaftsgüter ohne Teilwertrealisation durch Verkäufe von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Nutzung der Vorteile, die durch die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren entstehen", zu vermeiden (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 33). Daraus lässt sich auf eine auf bestimmte Fallkonstellationen ("Überspringen stiller Reserven", "Vorteile (...) durch die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren") beschränkte Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG schließen.
- 37 (2) Wenn aber der Nachbesteuerungstatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG als (Rück-)Ausnahme zu der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nur zur Anwendung kommen soll, wenn "stille Reserven auf Kapitalgesellschaften" "ohne Teilwertrealisation durch Verkäufe von Anteilen an Kapitalgesellschaften" übergehen, ist der über diesen Anwendungsbereich hinausreichende Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nicht die Folge einer bewussten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers. Vielmehr erfasst die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 6

EStG nicht jede Anteilsveräußerung innerhalb der Sperrfrist, sondern sie soll lediglich eingreifen, wenn/soweit die stillen Reserven im Zuge der Veräußerung der Anteile nicht aufgedeckt werden. Danach ist der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG jedenfalls in Fällen, in denen --wie hier-- infolge der Entgeltlichkeit der Anteilsveräußerung die stillen Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden und damit gerade nicht auf ein anderes Körperschaftsteuersubjekt übergehen, nicht eröffnet. Der Senat folgt damit für diese Fallgruppe der im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung (vgl. HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1675; Brandis/Heuermann/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1371; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 15 Rz 392a; Broemel, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2020, 1407; Heerdt, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2018, 70; Leidel/Rosenfelder, Betriebs-Berater --BB-- 2020, 1517; Weiss/Brühl, DStR 2019, 1065; Binnewies/Mühling, Die Aktiengesellschaft 2021, 113; Kleinmanns, BB 2020, 2802; Brauer/Richter/Baumeister, Ubg 2020, 402).

- 38** (3) Dieses Ergebnis entspricht auch der Systematik der Regelung des § 6 Abs. 5 EStG. Für die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG hat der BFH in gefestigter Rechtsprechung ein Regel-Ausnahme-Verhältnis dergestalt festgestellt, wonach die Grundregelung "Buchwertfortführung" des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG trotz Nichteinhaltung der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG (als "Ausnahme") auch dann gelte, wenn die bis zur Übertragung eines Wirtschaftsguts durch die Mitunternehmerschaft aufgedeckten stillen Reserven dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind (BFH-Urteile in BFHE 242, 240, BStBl II 2015, 450, und in BFHE 246, 413, BStBl II 2015, 463). Die Sperrfristregelung ist in diesen Fällen von vornherein nicht anwendbar. Diese Systematik gilt für die "Ausnahme" des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG entsprechend. Als Ausnahme zur "zwingenden Buchwertfortführung" findet diese Sperrfristregelung keine Anwendung, wenn der Einbringung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG ein vollentgeltlicher Beteiligungserwerb folgt, der --wie im Streitfall-- zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.
- 39** dd) Der teleologischen Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG steht auch nicht entgegen, dass in der Folge anstelle der Klägerin im Ergebnis die Beigeladene zu 2. die Gewerbesteuerbelastung der aufgedeckten stillen Reserven trägt.
- 40** (1) Läge ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vor, wären bei der Klägerin als der die Wirtschaftsgüter i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG übertragenden Rechtsperson die zum Zeitpunkt der Übertragung in den übertragenen Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven rückwirkend im Streitjahr zu erfassen. Insoweit wäre sie auch Schuldnerin der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--). Treten hingegen die ertragsteuerrechtlichen Besteuerungsfolgen erst zu einem späteren Zeitpunkt ein, da --wie hier-- § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nicht anzuwenden ist, werden die stillen Reserven gewerbesteuerrechtlich zu einem späteren Zeitpunkt und bei einem anderen Schuldner der Gewerbesteuer, hier der Beigeladenen zu 2., erfasst (§§ 5 Abs. 1 Satz 3, 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG).
- 41** (2) Dass der Gesetzgeber bei der Ergänzung der Sätze 5 und 6 in § 6 Abs. 5 EStG bezweckt hat, in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht zu gewährleisten, dass die bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils aufgedeckten stillen Reserven beim Einbringenden (als Übertragenden i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG) erfasst werden, ist nicht ersichtlich (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 48 ff.).
- 42** Dieses Ergebnis wird durch § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gestützt. Nach dieser Regelung gehört zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfällt. Mit der Einfügung von § 7 Satz 2 GewStG wollte der Gesetzgeber der Gefahr missbräuchlicher Gestaltungen begegnen. Dazu heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 14/6882, S. 41): "Veräußerungsgewinne sollen bei Mitunternehmerschaften (Personengesellschaften, Erbengemeinschaften) künftig der Gewerbesteuer unterliegen, soweit sie nicht auf natürliche Personen als Mitunternehmer entfallen. Insbesondere bei einer Kapitalgesellschaft wird dies zur Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen für unverzichtbar gehalten. Kapitalgesellschaften hätten ohne die Regelung die Möglichkeit, Einzelwirtschaftsgüter, die bei ihrer Veräußerung mit Gewinn der Gewerbesteuer unterliegen, statt dessen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft zu übertragen, und könnten anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft steuerfrei veräußern."
- 43** Damit hat der Gesetzgeber im Besteuerungsregime der Gewerbesteuer eine eigene Missbrauchsverhinderungsregelung geschaffen, die mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinbar ist (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303) und an die bisherige Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG anknüpft.
- 44** ee) Auch Praktikabilitätsabwägungen des Gesetzgebers stehen einer teleologischen Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 6

EStG nicht entgegen; der Begründung des Gesetzentwurfs lässt sich lediglich entnehmen, dass die zeitliche Begrenzung der Sperrfrist auf sieben Jahre "aus Gründen der Praktikabilität" eingeführt wurde (BTDrucks 14/6882, S. 33), ohne dass dies den Anwendungsbereich der Regelung betrifft.

- 45 ff) Ob § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG in seinem Anwendungsbereich darüber hinaus auch dann teleologisch zu reduzieren ist, wenn es bei der Anteilsübertragung nicht zu einer Verlagerung der stillen Reserven in den zuvor eingebrachten Wirtschaftsgütern aus dem Einkommen- in das Körperschaftsteuerregime kommt (so BFH-Urteil in BFH/NV 2021, 1588, Rz 48 ff.), ist hier nicht zu entscheiden.
- 46 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO; etwaige Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO).
- 47 IV. Der Entscheidung steht nicht entgegen, dass die Beigeladenen nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen sind. Denn sie sind ausweislich der Akten ordnungsgemäß geladen und dabei auch darauf hingewiesen worden, dass bei Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne diesen verhandelt und entschieden werden kann (§§ 91 Abs. 2, 121 Satz 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de