

## **Beschluss** vom 19. March 2014, X R 28/12

**Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter: Beitrittsaufforderung an das BMF - Zuordnung eines in einer Personengesellschaft für einen Gesellschafter geführten Kontos zu den Kapitalkonten - Begriffe der sog. strengen Trennungstheorie, modifizierten Trennungstheorie und Einheitstheorie**

BFH X. Senat

EStG § 6 Abs 5 S 3, EStG VZ 2005 , EStG § 15, EStG § 17, EStG § 23, EStG § 20 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 22. May 2012, Az: 14 K 2982/10

### Leitsätze

Das BMF wird aufgefordert, dem Verfahren beizutreten und die folgenden Fragen zu beantworten :

1. Liegt dem Streitfall ein teilentgeltlicher Vorgang oder aber eine vollentgeltliche Übertragung in Gestalt einer Einbringung gegen Mischentgelt zugrunde?
2. Unterstellt, es sei der vom IV. Senat des BFH zur Behandlung teilentgeltlicher Vorgänge vertretenen "modifizierten Trennungstheorie" zu folgen: Käme es hierdurch zu Schwierigkeiten bei der Besteuerung des Erwerbers des teilentgeltlich übertragenen Wirtschaftsguts?
3. Unterstellt, es sei der vom IV. Senat des BFH zur Behandlung teilentgeltlicher Vorgänge vertretenen "modifizierten Trennungstheorie" zu folgen: Welche Auswirkungen hätte dies für die Beurteilung teilentgeltlicher Übertragungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens?
4. Welche Argumente sprechen aus Sicht des BMF für die von ihm vertretene "strenge Trennungstheorie"?

### Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2005 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Die Klägerin verpachtete im Wege der Betriebsaufspaltung umfangreiches Anlagevermögen an eine Betriebs-GmbH. Zum Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens gehörten u.a. zwei Grundstücke, die mit Werkhallen bebaut waren und von der Betriebs-GmbH genutzt wurden.
- 2** Mit notariell beurkundetem Gesellschaftsvertrag vom 7. Dezember 2004 gründete die Klägerin mit Wirkung zum 1. Januar des Streitjahres 2005 eine GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG). Sie sollte mit einer Kapitaleinlage von 150.000 € einzige Kommanditistin werden. Ferner war sie zunächst Alleingesellschafterin und einzige Geschäftsführerin der --nicht am Vermögen der KG beteiligten-- Komplementär-GmbH. In der KG waren nach § 4 des Gesellschaftsvertrags für jeden Gesellschafter sechs Gesellschafterkonten zu führen, und zwar
  1. das "Kapitalkonto" (Festkapital);
  2. ein "Rücklagenkonto" für die Buchung von nicht auf einer Erhöhung des Festkapitals beruhenden Zuzahlungen eines Gesellschafters in das Eigenkapital;
  3. ein "Kapitalverlustkonto" für die Buchung etwaiger Verlustanteile mit Wiederauffüllpflicht aus künftigen Gewinnanteilen;
  4. ein "Sonderrücklagenkonto, GmbH-Kapital", auf dem der Nominalbetrag der als Sacheinlage auf die KG zu übertragenden Beteiligung der Klägerin an der Komplementär-GmbH zu buchen war;

5. ein "Verrechnungskonto (Privatkonto)", auf dem alle sonstigen Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern gebucht werden sollten, insbesondere Gewinngutschriften, Zinsen aus dem Darlehenskonto sowie sonstige Einlagen und Entnahmen. Das Verrechnungskonto war mit 2 % über dem jeweiligen Basiszinssatz zu verzinsen. Die Gesellschaft war jederzeit zur Auszahlung von Guthaben auf dem Verrechnungskonto berechtigt; ein Gesellschafter konnte hingegen ohne Weiteres nur die Entnahme von bis zu 60 % des auf ihn entfallenden Gewinnanteils verlangen, sofern ein entsprechendes Guthaben auf dem Verrechnungskonto bestand und das Kapitalverlustkonto ausgeglichen war oder --bei Nichterfüllung dieser Voraussetzungen-- ein entsprechendes Guthaben auf dem Darlehenskonto bestand. Darüber hinausgehende Entnahmen konnten von der Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit beschlossen werden (§ 10 Abs. 2, 3 des Gesellschaftsvertrags);
  6. ein "Darlehenskonto", auf dem die von den Gesellschaftern gewährten Darlehen zu erfassen waren. Guthaben auf diesem Konto waren mit einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Geschäftsjahres kündbar. Die KG war allerdings berechtigt, die Rückzahlung auf fünf Geschäftsjahre zu verteilen, wenn ihre finanzielle Lage dies erforderte. Die Verzinsung sollte durch einen Beschluss der Gesellschafterversammlung festgelegt werden.
- 3 Die Klägerin sollte ihre Einlageverpflichtung durch --in einem gesonderten Einbringungsvertrag zu regelnde-- Übertragung der bereits erwähnten zwei Grundstücke aus dem Betriebsvermögen ihres Einzelunternehmens zu Buchwerten erbringen. Da die Buchwerte dieser Grundstücke (490.583,52 €) zum Einbringungszeitpunkt höher waren als der Nominalbetrag der Einlage, sah § 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags vor, dass der Differenzbetrag dem Darlehenskonto der Klägerin nach § 4 Nr. 6 des Gesellschaftsvertrags gutzuschreiben war.
  - 4 Ebenfalls am 7. Dezember 2004 schloss die Klägerin mit der KG den Einbringungsvertrag. Danach übertrug sie die beiden Grundstücke zum 1. Januar 2005 auf die KG. In Nr. III.5. dieses Vertrags hieß es: "Als Gegenleistung für den nach Buchwerten eingebrachten Grundbesitz erhält <die Klägerin> die Kommanditeinlage von EUR 150.000,00. Soweit der Buchwertsaldo des eingebrachten Grundbesitzes den Nominalbetrag der Kommanditeinlage von EUR 150.000,00 übersteigt, wird der Mehrbetrag als Darlehen der Gesellschaft gewährt. Weitere Gegenleistungen werden der Einbringenden nicht gewährt."
  - 5 Mit einem weiteren notariell beurkundeten Vertrag vom selben Tage übertrug die Klägerin ihren voll eingezahlten Anteil an der Komplementär-GmbH (nominal 25.000 €) auf die KG. Gemäß § 4 dieses Vertrags hatte die KG keine Gegenleistung zu erbringen; der Anteil sollte auf das Sonderrücklagenkonto gemäß § 4 Nr. 4 des Gesellschaftsvertrags gebucht werden.
  - 6 Am 15. März 2005 traten zwei der Söhne der Klägerin als weitere Kommanditisten mit Kapitaleinlagen von je 75.000 € in die KG ein. Sie erbrachten ihre Einlageverpflichtung durch Einbringung eines ihnen zu je 1/2 gehörenden, ebenfalls von der Betriebs-GmbH genutzten Grundstücks, das sie bisher in ihrem Privatvermögen hielten. Der Grundbesitz sollte zum Verkehrswert eingebracht werden; der die Kommanditeinlagen und die mit eingebrachten Verbindlichkeiten übersteigende Betrag sollte der KG als Darlehen gewährt werden.
  - 7 Der Jahresabschluss der KG für 2005 datiert vom 14. Dezember 2006 und ist von der Klägerin unterschrieben. Die KG führte hinsichtlich der von der Klägerin eingebrachten Grundstücke die Buchwerte des Einzelunternehmens fort. Sowohl in ihrer Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005 als auch in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2005 wies die KG den sich bei der Grundstückseinbringung durch die Klägerin ergebenden Mehrbetrag auf dem "Verrechnungskonto (Privatkonto)" aus. Ebenso verfuhr sie hinsichtlich des Mehrbetrags aus der späteren Grundstückseinbringung durch die Söhne der Klägerin. Den aus der Einbringung des Anteils an der Komplementär-GmbH resultierenden Betrag von 25.000 € wies die KG auf dem für die Klägerin geführten "Sonderrücklagenkonto" aus. Im Rahmen der Gewinnverteilung wurde für alle drei Kommanditisten eine "Vorabverzinsung Darlehenskonten" vorgenommen.
  - 8 Im Rahmen von Außenprüfungen bei der Klägerin und der KG vertrat der Prüfer die Auffassung, die Übertragung der Grundstücke von der Klägerin auf die KG sei nach den Grundsätzen der sog. "Trennungstheorie" insoweit als entgeltlich anzusehen, als der Klägerin hierfür eine Gutschrift auf ihrem Privatkonto gewährt worden sei.
  - 9 Noch während der Prüfung beantragte der Steuerberater der KG eine Bilanzberichtigung dahingehend, die Buchung auf dem Sonderrücklagenkonto vorzunehmen. Er behauptete hierzu, die Buchung auf dem Privatkonto sei unzutreffend und nicht vertragsgemäß gewesen.

- 10** Mit dem angefochtenen, nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20. März 2008 erhöhte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) das Ergebnis des Einzelunternehmens der Klägerin um einen Entnahmegewinn aus der Einbringung der beiden Grundstücke in Höhe von 232.015,12 €.
- 11** Im anschließenden Einspruchsverfahren behaupteten die Kläger, der Jahresabschluss der KG für 2005 sei weder unterzeichnet noch --entsprechend § 7 Nr. 6 Buchst. a des Gesellschaftsvertrags-- von der Gesellschafterversammlung festgestellt worden. Sie vertraten daher die Auffassung, der bisher vorgelegte Jahresabschluss sei unverbindlich. Am 20. August 2008 reichten sie einen auf den 3. Juli 2008 datierten neuen Jahresabschluss für 2005 sowie das Protokoll einer Gesellschafterversammlung vom 18. August 2008 ein, in der dieser Jahresabschluss festgestellt worden ist. Darin sind die Mehrbeträge aus den Grundstückseinbringungen bei allen Kommanditisten auf den Sonderrücklagekonten ausgewiesen; eine Verzinsung wurde nicht mehr vorgenommen. Das in den Akten des FA befindliche Exemplar dieses Jahresabschlusses ist --im Gegensatz zum ursprünglichen Jahresabschluss für 2005-- nicht unterschrieben.
- 12** Die Kläger behaupteten ferner, die Verwendung des Begriffs "Darlehen" im Gesellschafts- und Einbringungsvertrag sei als "falsa demonstratio" anzusehen, da aus den Verträgen hervorgehe, dass die Fortführung der Buchwerte vereinbart gewesen sei. Die Klägerin sei sich über die Bedeutung der Begriffe "Darlehen" und "Darlehenskonto" nicht im Klaren gewesen. Sie habe sich bei der Verwendung dieser Begriffe darüber geirrt, dass der Wortlaut ihrer Erklärung in Widerspruch zu dem von ihr gewünschten handels- und steuerrechtlichen Ergebnis stehen würde.
- 13** Der Vorgang falle im Ganzen unter § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Weil das Privatkonto Entnahmebeschränkungen unterlegen habe, sei es ebenfalls als Teil des Eigenkapitals anzusehen; eine Gutschrift auf einem solchen Konto sei nicht als Entgelt zu behandeln.
- 14** Der spätere Eintritt der Söhne sei bereits bei Gründung der KG geplant worden. Hintergrund der gewählten Gestaltung sei der Wunsch der Banken gewesen, alle Grundstücke in einer einheitlichen Gesellschaft zusammenzufassen, weil einer der Söhne einen Bedarf an Sicherheiten gehabt habe.
- 15** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren verständigten sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) darauf, dass ein Entnahmegewinn --sofern ein solcher dem Grunde nach anzusetzen sei-- 220.787,37 € betrage. Die Vertreterin des FA erließ in der mündlichen Verhandlung zu gerichtlichem Protokoll einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid. Im Übrigen wies das FG die Klage ab.
- 16** Zur Begründung führte es aus, die Klägerin habe die Grundstücke nicht unentgeltlich oder ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen. Vielmehr sei ihr durch die KG eine Darlehensforderung eingeräumt worden. Dies ergebe sich sowohl aus dem Gesellschafts- und Einbringungsvertrag als auch aus der vorgenommenen Verzinsung. Das im Vertrag erwähnte Darlehenskonto sei nicht als Kapitalkonto anzusehen. Es habe auch der Interessenlage der Klägerin entsprochen, für die Einbringung Ansprüche gegen die KG zu erhalten, da bei Gründung der KG sowohl der Sicherheitenbedarf eines Sohnes als auch die geplante Aufnahme beider Söhne in die KG bereits bekannt gewesen sei. Die Klägerin habe sich nicht über den Inhalt der getroffenen Vereinbarung geirrt, sondern lediglich über die ertragsteuerrechtliche Auswirkung. Anhand der weiteren Verträge (unentgeltliche Einbringung der Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH gegen Gutschrift auf dem Sonderrücklagenkonto, entgeltliche Einbringung der Grundstücksanteile der Söhne zum Verkehrswert) sei erkennbar, dass die Klägerin in der Lage gewesen sei, zwischen unterschiedlichen Formulierungen und Vertragsgestaltungen zu unterscheiden. Aufgrund der eindeutigen vertraglichen Vereinbarungen sei die anschließende buchungstechnische Umsetzung durch die KG ohne Belang.
- 17** Sei der Vorgang danach als teilentgeltlich anzusehen, führe die Anwendung der "reinen Trennungstheorie" zur Aufdeckung eines Teils der stillen Reserven. Dies entspreche zum einen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und trage zum anderen dem Umstand Rechnung, dass in dem Vorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine Schenkung liege.
- 18** Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG. In der letztlich von der Gesellschafterversammlung festgestellten Bilanz sei der Mehrbetrag auf einem Sonderrücklagenkonto --einem echten Kapitalkonto-- gebucht worden. Damit seien die Grundstücke ausschließlich unentgeltlich sowie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht worden.
- 19** Letztlich könne die Qualifizierung als Kapital- oder Darlehenskonto aber dahinstehen, weil auch bei Annahme eines

entgeltlichen Vorgangs das "Gesamtentgelt" den Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht übersteige und daher nicht zu einer Gewinnrealisierung führen könne. Die vom FG herangezogene "reine Trennungstheorie" habe keine gesetzliche Grundlage. Sie spalte einen einheitlichen Übertragungsvorgang künstlich auf und schaffe dadurch eine Sachverhaltsfiktion, die jedenfalls dann, wenn --wie hier-- die Summe der Werte der Darlehensforderung und der Kommanditeinlage den Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht übersteige, zur Besteuerung von Scheingewinnen führe. Dies widerspreche der Zielsetzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Trennungstheorie sei von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zwischenzeitlich aufgegeben worden (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Juni 2012 IV R 1/08, BFHE 237, 503, und vom 19. September 2012 IV R 11/12, BFHE 239, 76). Diese Entscheidungen seien zwar zu Übertragungen innerhalb einer Mitunternehmerschaft ergangen. Es sei aber kein Grund dafür ersichtlich, weshalb bei Übertragungen zwischen einem Einzel- und einem Gesamthandsbetriebsvermögen etwas anderes gelten sollte.

- 20 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 23. Mai 2012 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus dem gewerblichen Einzelunternehmen um 220.787,37 € gemindert werden.
- 21 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 22 Es ist der Auffassung, die Entscheidung der Vorinstanz stehe in Einklang mit der überwiegenden bisherigen BFH-Rechtsprechung. Es regt an, eine Entscheidung des Großen Senats des BFH herbeizuführen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 23 Das FG hat die Einräumung der Darlehensforderung zutreffend als Gegenleistung der KG an die Klägerin angesehen (dazu unten 1.). Daher kommt es auf die Rechtsfrage an, ob bzw. in welchem Umfang es in derartigen Fällen zu einer Gewinnrealisierung kommt (zum Meinungsstand in Rechtsprechung, Verwaltung und Literatur s. unten 2.). Zur weiteren Förderung des Verfahrens wird das Bundesministerium der Finanzen (BMF) aufgefordert, dem Verfahren beizutreten und einige Fragen des Senats zu beantworten (dazu unten 3.).
- 24 1. Gewährung einer Gegenleistung in Gestalt der Einräumung einer Darlehensforderung
- 25 Das FG hat zu Recht angenommen, die KG habe der Klägerin eine Darlehensforderung eingeräumt. Derartige Darlehensforderungen stellen nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung eine Gegenleistung dar (vgl. BFH-Urteile vom 11. Dezember 2001 VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, unter B.I.3.b bb bbb; vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, unter II.2.a; in BFHE 237, 503, unter II.b aa, und vom 18. September 2013 X R 42/10, BFHE 242, 489, unter II.2.).
- 26 a) Die sowohl im Gesellschafts- als auch im Einbringungsvertrag enthaltenen Formulierungen, der übersteigende Betrag sei "dem Darlehenskonto" gutzuschreiben bzw. "als Darlehen" zu gewähren, sind eindeutig. Dies stellen auch die Kläger in ihrer Revisionsbegründung ausdrücklich nicht mehr in Abrede.
- 27 Die Würdigung des FG, diese Formulierungen seien nicht als "falsa demonstratio" anzusehen, ist nicht mit Verfahrensrügen angegriffen und daher gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) für den erkennenden Senat bindend. Die vom FG herangezogene Argumentation --namentlich die von ihm aufgezeigte Interessenlage der Klägerin sowie die vergleichende Betrachtung der Formulierungen des Gesellschafts- und Einbringungsvertrags einerseits mit denen des Anteilsübertragungsvertrags vom 7. Dezember 2004 und des Vertrags über den Beitritt der Söhne zur KG vom 15. März 2005 andererseits-- lässt keinen Rechtsfehler erkennen.
- 28 b) Selbst wenn mit der Auffassung der Klägerin --und entgegen der Würdigung des FG-- nicht allein auf die im Gesellschafts- und Einbringungsvertrag getroffene Vereinbarung, sondern auch auf die buchungstechnische Umsetzung dieser Vereinbarung durch die KG abzustellen wäre, wäre die Gutschrift desjenigen Teilbetrags, der das Festkapital übersteigt, als Gegenleistung der KG für die Einbringung der Grundstücke anzusehen.
- 29 In ihrem ursprünglichen --von der Klägerin entgegen ihrer nunmehrigen Behauptung persönlich unterzeichneten-- Jahresabschluss für 2005 vom 14. Dezember 2006 hat die KG diesen Betrag dem für die Klägerin geführten

"Verrechnungskonto (Privatkonto)" gemäß § 4 Nr. 5 des Gesellschaftsvertrags gutgeschrieben und mit dem dort vereinbarten Zinssatz verzinst. Dieses Konto ist nicht als Kapitalkonto anzusehen; vielmehr stellt das dort ausgewiesene Guthaben der Klägerin eine Forderung gegen die KG dar.

- 30** Entscheidend für die Zuordnung eines in einer Personengesellschaft für einen Gesellschafter geführten Kontos zu den Kapitalkonten ist vor allem, ob auf dem Konto Verlustanteile verbucht werden sollen, und ob es im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der Gesellschaft in die Ermittlung des Abfindungsguthabens eingeht (vgl. BFH-Urteile vom 4. Mai 2000 IV R 16/99, BFHE 191, 539, BStBl II 2001, 171, unter 2.b; vom 12. Oktober 2005 X R 35/04, BFH/NV 2006, 521, unter II.2.d cc, und vom 26. Juni 2007 IV R 29/06, BFHE 218, 291, BStBl II 2008, 103, unter II.1.c bb). Keines dieser Merkmale ist vorliegend erfüllt. Verlustanteile sind nicht auf dem Verrechnungskonto, sondern auf dem "Kapitalverlustkonto" gemäß § 4 Nr. 3 des Gesellschaftsvertrags zu buchen. Für die Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens ist gemäß § 14 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags ausschließlich das Verhältnis der jeweiligen Beteiligungen am Festkapital maßgebend.
- 31** Das von den Klägern in den Vordergrund gestellte Kriterium der auf dem Verrechnungskonto bestehenden Entnahmebeschränkung ist demgegenüber nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht von entscheidender Bedeutung, weil auch Gesellschafterdarlehen mit Kündigungsbeschränkungen versehen sein können, die Entnahmebeschränkungen beim Eigenkapital wirtschaftlich vergleichbar sind (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2006, 521, unter II.2.d cc, und in BFHE 218, 291, BStBl II 2008, 103, unter II.1.c bb). Im Übrigen ist die im Streitfall geltende Entnahmebeschränkung bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht allzu bedeutsam, weil ein Betrag in Höhe von 60 % des jährlichen Gewinnanteils sofort und voraussetzungslos entnommen werden kann und darüber hinausgehende Entnahmen von der Gesellschafterversammlung jederzeit mit einfacher Mehrheit beschlossen werden können.
- 32** c) Der während des Einspruchsverfahrens eingereichte geänderte Jahresabschluss der KG ist ersichtlich unter dem Eindruck der bereits laufenden rechtlichen Auseinandersetzung mit dem FA erstellt worden und kann daher nur als Äußerung einer Rechtsauffassung der Kläger angesehen werden, nicht aber einen Rückschluss auf das im Zeitpunkt der Gründung der KG wirklich Gewollte zulassen. Er ist vom FG daher zu Recht nicht berücksichtigt worden.
- 33** 2. Von der Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Literatur vertretene Auffassungen zur Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen
- 34** a) Die Finanzverwaltung ist seit jeher der Meinung, dass in Fällen der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unter Beteiligung von Mitunternehmenschaften der Vorgang in ein voll entgeltliches und ein voll unentgeltliches Geschäft aufzuteilen sei (vgl. Tz. 23, 28, 66 des sog. Mitunternehmererlasses, BMF-Schreiben vom 20. Dezember 1977, BStBl I 1978, 8; allerdings noch ohne Vorgabe zur konkreten Berechnungstechnik).
- 35** Gleiches gilt für die Verwaltungsanweisungen zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge (BMF-Schreiben vom 13. Januar 1993, BStBl I 1993, 80, Tz. 14, 34) und zum teilentgeltlichen Erwerb bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (BMF-Schreiben vom 16. September 2004, BStBl I 2004, 922, Tz. 27).
- 36** Im BMF-Schreiben vom 7. Juni 2001 (BStBl I 2001, 367) zur Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) heißt es erneut, teilentgeltliche Übertragungen seien in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Auch die Übernahme von Verbindlichkeiten stelle eine Form des Entgelts dar. Zur Höhe des realisierten Gewinns wird unter Bezugnahme auf das Stichwort "teilentgeltliche Übertragung" in H 140 Abs. 4 des amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs (EStH) 2000 ausgeführt, der Umfang der Entgeltlichkeit bestimme sich nach dem Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsguts. In H 140 Abs. 4 EStH 2000 wird wiederum auf das BFH-Urteil vom 17. Juli 1980 IV R 15/76 (BFHE 131, 329, BStBl II 1981, 11) Bezug genommen, in dem die Anwendbarkeit der "Trennungstheorie" für die teilentgeltliche Übertragung wesentlicher Beteiligungen im Sinne der damaligen Fassung des § 17 EStG ausführlich begründet worden ist und deren Rechtsfolgen dargestellt wurden.
- 37** Im BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011 (BStBl I 2011, 1279, Tz. 15) zur Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG in der --auch im vorliegenden Verfahren maßgebenden-- Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) hält die Finanzverwaltung an dieser Auffassung fest.

- 38** Dies stellt auch gegenwärtig noch die Auffassung der Finanzverwaltung dar (vgl. BMF-Schreiben vom 12. September 2013, BStBl I 2013, 1164, unter II.1.a).
- 39** b) Von der höchstrichterlichen Rechtsprechung war ein Fall wie der vorliegende bisher noch nicht zu entscheiden. Diejenigen zur teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ergangenen BFH-Entscheidungen, denen man eine Zustimmung zu der von der Finanzverwaltung vertretenen, im Folgenden als "strenge Trennungstheorie" bezeichneten Auffassung entnehmen könnte, betreffen jeweils Sachverhalte, die mit dem Streitfall nicht vollständig vergleichbar sind (unten aa). Gleiches gilt aber auch für diejenigen Entscheidungen des IV. Senats des BFH, in denen die Verwaltungsauffassung abgelehnt wird (unten bb; zu den unterschiedlichen rechnerischen Auswirkungen s. unten cc). Im Bereich des Privatvermögens werden teilentgeltliche Übertragungsvorgänge hingegen auch vom BFH durchgängig nach Maßgabe der strengen Trennungstheorie beurteilt (unten dd).
- 40** aa) Die nachfolgend dargestellten BFH-Entscheidungen lassen zwar jeweils eine Zustimmung zur strengen Trennungstheorie erkennen; die zugrunde liegenden Sachverhalte sind aber mit dem Streitfall nicht in vollem Umfang vergleichbar.
- 41** (1) Das BFH-Urteil vom 18. März 1980 VIII R 148/78 (BFHE 133, 359, BStBl II 1981, 794) betraf die Ermittlung der Anschaffungskosten des Erwerbers im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines nicht steuerverstrickten Wirtschaftsguts des *Privatvermögens* (Bodenschatz) in das Privatvermögen eines anderen Steuerpflichtigen, und damit nicht den vorliegend einschlägigen Sachbereich. In einem obiter dictum heißt es allerdings: "Die Frage nach einer gemischten Schenkung könnte nur dann bedeutsam sein, wenn das Wirtschaftsgut in ein Betriebsvermögen gelangt wäre --was hier nicht der Fall war--, weil dann bei einer gemischten Schenkung neben den tatsächlichen Anschaffungskosten auch noch eine Einlage anzusetzen wäre." Diese Beurteilung würde den Grundsätzen der strengen Trennungstheorie entsprechen, wobei der VIII. Senat seine Aussage allerdings auf die Ermittlung der Anschaffungskosten des Erwerbers, nicht auf die Ermittlung des Veräußerungsgewinns des Übertragenden bezogen hat.
- 42** (2) Das BFH-Urteil vom 2. Februar 1989 IV R 96/87 (BFHE 156, 163, BStBl II 1989, 504, unter II.4.) befürwortete für die teilentgeltliche Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts zwischen den Einzel-Betriebsvermögen von nahen Angehörigen unter Bezugnahme auf das kurze obiter dictum in der vorstehend angeführten Entscheidung des VIII. Senats --ebenfalls für Zwecke der Ermittlung der Anschaffungskosten des Erwerbers-- den Ansatz einer Einlage zusätzlich zu dem gezahlten Kaufpreis.
- 43** (3) Im BFH-Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420 war die Einbringung eines einzelnen Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens in eine Personengesellschaft zum *Verkehrswert* --also kein teilentgeltlicher Vorgang-- zu beurteilen. Das Entgelt bestand einerseits in der Gewährung von Gesellschaftsrechten, andererseits in der Einräumung einer Forderung sowie der Übernahme einer Verbindlichkeit. Der VIII. Senat hat hier erstmals die konkrete Berechnungsweise, die der strengen Trennungstheorie zugrunde liegt, ausdrücklich begründet (unter B.I.3.b), dies aber tragend nur für vollentgeltliche Geschäfte --hier in Gestalt des Spezialfalls des sog. "Mischentgelts", bei dem ein Teil des Entgelts durch die Möglichkeit der Buchwertfortführung privilegiert wird (dazu noch ausführlich unten 3.a)-- entschieden. So seien die für einerseits vollentgeltliche und andererseits unentgeltliche Übertragungsvorgänge geltenden unterschiedlichen Realisationsgrundsätze in Fällen eines Mischentgelts im Wege der Aufspaltung des Übertragungsvorgangs miteinander zu kombinieren. Demgegenüber sei die von Teilen der Literatur favorisierte volle Zuordnung des Buchwerts zum entgeltlichen Teil wegen der Einseitigkeit und Unangemessenheit dieser Lösung --ebenso wie umgekehrt eine alleinige Zuordnung des Buchwerts zum unentgeltlichen Teil-- abzulehnen. Die Behandlung teilentgeltlicher Übertragungsvorgänge hat der VIII. Senat hingegen ausdrücklich offengelassen (Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, unter B.I.3.b cc aaa am Ende).
- 44** (4) In den Senatsurteilen vom 16. Juni 2004 X R 34/03 (BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378, unter II.7.) und vom 23. Juni 2004 X R 37/03 (nicht veröffentlicht, unter II.7.) ist die Anwendung der strengen Trennungstheorie zwar ausdrücklich bejaht worden. Die Entscheidungen betrafen aber nicht --heute unter § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fallende-- Übertragungsvorgänge unter Beteiligung einer Mitunternehmerschaft, sondern die teilentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern auf Kapitalgesellschaften, an denen nicht nur der Übertragende, sondern auch Dritte beteiligt waren (heute von § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG erfasst).
- 45** (5) Tragend ist die Berechnungsweise der strengen Trennungstheorie im Anwendungsbereich des heutigen § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nur in instanzgerichtlichen Entscheidungen herangezogen worden (z.B. Urteil des FG Münster

vom 28. März 2001 8 K 5523/97 F, Entscheidungen der Finanzgerichte 2001, 877, rechtskräftig, betreffend teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft).

- 46** bb) In der neueren Rechtsprechung vor allem des IV. Senats des BFH wird die Verwaltungsauffassung demgegenüber abgelehnt. Auch diese Entscheidungen sind indes zu Sachverhaltskonstellationen ergangen, die mit dem vorliegenden Fall nicht vollständig vergleichbar sind.
- 47** (1) Dabei ist auch nach der Rechtsprechung des IV. Senats die Übernahme einer Verbindlichkeit --außerhalb des Anwendungsbereichs der Einheitstheorie-- als Entgelt anzusehen (BFH-Urteile vom 11. Dezember 1997 IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836, unter II.2.a; in BFHE 237, 503, unter II.b aa, und in BFHE 239, 76, unter 1.a). Insoweit unterscheidet sich diese Auffassung nicht von der Sichtweise der strengen Trennungstheorie (vgl. zur Behandlung der Übernahme von Verbindlichkeiten mit ausführlicher Begründung BFH-Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, unter B.I.3.b bb aaa).
- 48** (2) Dem BFH-Urteil vom 6. September 2000 IV R 18/99 (BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229, unter 3.b) lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem Grundstücke mit stillen Reserven zum Buchwert (ohne Gewährung zusätzlicher Gesellschaftsrechte) von einer Personengesellschaft an eine Schwester-Personengesellschaft verkauft worden waren. Der IV. Senat spaltete diesen teilentgeltlichen Vorgang zwar in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auf, ordnete den Buchwert aber --anders als die Finanzverwaltung-- nicht anteilig beiden Teilvorgängen, sondern in voller Höhe dem entgeltlichen Teil zu, so dass sich kein Gewinn ergab ("Trennungstheorie mit vorrangiger Zuordnung des Buchwerts zum entgeltlichen Teil"; im Folgenden kurz als "modifizierte Trennungstheorie" bezeichnet).
- 49** Die Entscheidung ist zu der vor 1999 geltenden Rechtslage ergangen, als die nunmehr in § 6 Abs. 5 EStG enthaltene Regelung noch nicht existierte. Die Ausführungen zur Ermittlung der Höhe des aus der teilentgeltlichen Übertragung resultierenden Gewinns waren für die Entscheidung allerdings nicht tragend (gleicher Ansicht Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2002, 53, 63), weil es nur um die Frage ging, ob die ohne volle Realisierung der stillen Reserven vorgenommene Übertragung der Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen) in ein anderes Betriebsvermögen der Tarifbegünstigung eines kurz darauf realisierten Gewinns aus einer Anteilsveräußerung entgegenstand.
- 50** (3) Im Fall des BFH-Urteils in BFHE 237, 503 übertrug der Kläger ein Grundstück mit hohen stillen Reserven von seinem Sonderbetriebsvermögen bei der einen Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft, an der er beteiligt war. Die Gegenleistung bestand in der Einräumung einer Forderung in Höhe des Buchwerts des Grundstücks. Der IV. Senat spaltete den teilentgeltlichen Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auf, ordnete den Buchwert aber in voller Höhe dem entgeltlichen Teil zu.
- 51** Da hier allerdings die in den Jahren 1999 und 2000 geltende Fassung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG anzuwenden war, die bei solchen unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften vorgenommenen Übertragungsvorgängen, mit denen ein Rechtsträgerwechsel verbunden war, zwingend den Ansatz des Teilwerts anordnete, führte auch der unentgeltliche Teil des Vorgangs --ebenso wie der entgeltliche Teil-- zur vollen Aufdeckung der stillen Reserven. Es kam daher für die Ermittlung der Höhe des insgesamt aus dem Übertragungsvorgang realisierten Gewinns letztlich nicht darauf an, in welchem Umfang der Buchwert dem entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Teil zuzuordnen war (gleicher Ansicht Kempermann, FR 2012, 1082; Veas, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 681, 683), so dass das Gesamtergebnis dieser Entscheidung des IV. Senats sich nicht von demjenigen unterscheidet, das bei Anwendung der strengen Trennungstheorie eingetreten wäre.
- 52** (4) Das BFH-Urteil in BFHE 239, 76 (Nichtanwendungserlass durch BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1164) betraf die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft im zeitlichen Anwendungsbereich der auch im vorliegenden Verfahren maßgeblichen Rechtslage (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der ab 2001 geltenden Fassung). Das Entgelt bestand in der Übernahme von Verbindlichkeiten, die den Buchwert des Wirtschaftsguts nicht erreichten. Der IV. Senat verneinte eine Gewinnrealisierung aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts, weil das Teilentgelt die Höhe des (gesamten) Buchwerts nicht überstieg.
- 53** Darüber hinaus hat der IV. Senat in dieser Entscheidung ausgeführt, die Voraussetzungen des Entnahmetatbestands seien bei Übertragungsvorgängen innerhalb von Mitunternehmerschaften --trotz des mit der Übertragung vom Sonder- ins Gesamthandsvermögen bewirkten Rechtsträgerwechsels-- schon dem Grunde nach nicht erfüllt. Auf

dieser Grundlage wurde die in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG enthaltene Bewertungsregelung in Bezug auf diese Fallgruppe als lediglich deklaratorische Vorschrift angesehen.

- 54** Obwohl die in dieser Entscheidung enthaltenen Ausführungen zur Verneinung einer Gewinnrealisierung aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts auch dann Geltung beanspruchen würden, wenn man die weiteren Ausführungen zur fehlenden Erfüllung des Entnahmetatbestands in Bezug auf den unentgeltlichen Teil des Geschäfts hinwegdenkt, hat der IV. Senat am Ende der Entscheidungsgründe die ausdrückliche Einschränkung vorgenommen, dass seine Beurteilung nur Fälle betreffe, in denen der Entnahmetatbestand in Bezug auf die Differenz zwischen Teilentgelt und Verkehrswert bereits dem Grunde nach nicht erfüllt sei, und keine Veranlassung bestehe, auf die nicht entscheidungserhebliche Frage einzugehen, welche Rechtsfolge bei Erfüllung des Entnahmetatbestands eintrete (Urteil in BFHE 239, 76, unter c). Daraus wird in der Literatur vielfach geschlossen, der IV. Senat habe den --im vorliegenden Verfahren zu beurteilenden-- Fall, dass der Übertragungsvorgang über die Grenze des steuerlichen Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft hinausreiche, ausdrücklich nicht entschieden (so Bode, Der Betrieb --DB-- 2012, 2376; KE, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2012, 823, 824; Demuth, Der Ertragsteuerberater --EStB-- 2012, 457, 458; Mitschke, FR 2012, 1156, 1157; Stein/Stein, FR 2013, 156, 160; Schmidt/Kulosa, EStG, 33. Aufl., § 6 Rz 697, unter (b); wohl auch Levedag, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2014, 337, 345 Rz 79).
- 55** (5) Der I. Senat des BFH hat sich --allerdings in einem Verfahren, in dem die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nach seiner Auffassung nicht anwendbar war-- zustimmend zu den beiden vorgenannten Entscheidungen des IV. Senats geäußert (Urteil vom 10. April 2013 I R 80/12, BFHE 241, 483, BStBl II 2013, 1004, unter B.II.2.).
- 56** (6) In dem zur Rechtslage vor Schaffung des § 6 Abs. 5 EStG ergangenen Urteil vom 25. Juli 2000 VIII R 46/99 (BFHE 192, 516) hat auch der VIII. Senat der Sache nach die modifizierte Trennungstheorie angewendet. Zu beurteilen war die teilentgeltliche Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Einzel-Betriebsvermögen eines Mitunternehmers. Der VIII. Senat führte (unter II.2.a) aus, grundsätzlich würden in einem derartigen Fall keine stillen Reserven aufgedeckt. Dabei wies er ausdrücklich auf die abweichende Auffassung der Finanzverwaltung hin ("im sog. Mitunternehmererlass ... aber Aufteilung in anteilige Entnahme und anteilige Veräußerung"). Nur dann, wenn der Verzicht der Gesellschaft auf die Erzielung des marktüblichen Entgelts auf einer Schenkung der Gesellschafter untereinander beruhe, sei zusätzlich eine Entnahme anzusetzen (unter II.2.b).
- 57** Demgegenüber wäre es nach Maßgabe der strengen Trennungstheorie ausweislich der vom VIII. Senat mitgeteilten Wertverhältnisse (Buchwert 951.118 DM, Kaufpreis 800.000 DM, Teilwert 1.000.000 DM) auch ohne bestehende Schenkungsabsicht zu einer --vom VIII. Senat hier unter II.2.a der Entscheidungsgründe abgelehnten-- teilweisen Gewinnrealisierung gekommen, wie die folgende Berechnung zeigt:
- Entgeltlichkeitsquote (800.000 DM tatsächlicher Kaufpreis/ 1.000.000 DM Teilwert): 80 %
  - auf den entgeltlichen Teil des Geschäfts entfallender Buchwert (80 % von 951.118 DM): 760.894,40 DM
  - aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts realisierter Gewinn (tatsächlicher Kaufpreis 800.000 DM ./ . anteiliger Buchwert 760.894,40 DM): 39.105,60 DM.
- 58** (7) Zum BFH-Beschluss vom 4. April 2006 IV B 12/05 (BFH/NV 2006, 1460) findet sich in der Literatur mitunter die Aussage, der IV. Senat habe hier --abweichend von seiner sonstigen Linie-- die strenge Trennungstheorie bestätigt (so z.B. Mitschke, FR 2012, 1156; Veas, DStR 2013, 681, 683). Dies ist indes unzutreffend. Vielmehr hatte bereits das dort zuständige FA den Gewinn aus der teilentgeltlichen Veräußerung eines Wirtschaftsguts --wohl irrtümlich und ohne die Problematik überhaupt zu erkennen-- nach den Grundsätzen der *modifizierten* Trennungstheorie ermittelt. Das FG hat die Entscheidung des FA im Ergebnis bestätigt; der IV. Senat hat im Rahmen der von ihm zu treffenden Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers --der die Anwendung der Einheitstheorie und damit das vollständige Absehen vom Ansatz einer Entnahme begehrte-- lediglich ausgeführt, die Frage nach der Gewinnrealisierung bei teilentgeltlicher Veräußerung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter sei geklärt und daher nicht von grundsätzlicher Bedeutung; es komme zu einer vollständigen Realisierung der stillen Reserven.
- 59** Im zugrunde liegenden Sachverhalt hatte ein Landwirt ein Grundstück seines Betriebsvermögens für 50 DM/qm an seine Ehefrau verkauft und den entstandenen Veräußerungsgewinn in Anwendung des § 6b EStG von den Anschaffungskosten eines neu erworbenen Grundstücks abgezogen. Das FA ging von einem Teilwert von 70 DM/qm

aus und sah in dem Differenzbetrag (20 DM/qm) einen Entnahmegewinn, auf den § 6b EStG nicht angewendet werden könne. Darin liegt der Sache nach die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie, weil das FA den Buchwert des teilentgeltlich veräußerten Grundstücks in vollem Umfang dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zugeordnet hat, so dass dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts kein Buchwert mehr zugeordnet werden konnte. Hätte das FA die strenge Trennungstheorie angewendet, hätte es nicht den gesamten "Mehrbetrag" von 20 DM/qm dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts zuordnen dürfen, sondern den Buchwert nach Maßgabe der Entgeltlichkeitsquote auf die beiden Komponenten des teilentgeltlichen Geschäfts aufteilen müssen. Dadurch hätte sich ein geringerer Entnahmegewinn und ein höherer --nach § 6b EStG begünstigter-- Veräußerungsgewinn ergeben.

- 60 cc) Anhand des im BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1279 (Tz. 15) enthaltenen Zahlenbeispiels lassen sich die rechnerischen Auswirkungen der unterschiedlichen Berechnungsmethoden wie folgt darstellen:
- 61 Wenn der Gesellschafter einer OHG ein Wirtschaftsgut seines Einzel-Betriebsvermögens, das einen Buchwert von 1.000 € und einen Teilwert von 10.000 € hat, gegen die Übernahme einer sich auf 3.000 € belaufenden Verbindlichkeit, aber ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten oder sonstiges Entgelt in das Gesamthandsvermögen der OHG überträgt, beträgt die Entgeltlichkeitsquote 30 %. Bei Zugrundelegung der Verwaltungsauffassung wäre in Höhe des unentgeltlichen Anteils (70 %) gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 i.V.m. Satz 1 EStG bei der Übertragung der (anteilige) Buchwert von 700 € anzusetzen. Im Umfang der Entgeltlichkeitsquote würden hingegen stille Reserven realisiert; hierzu wäre dem *gesamten* Teilentgelt von 3.000 € der *anteilige* Buchwert (30 % von 1.000 €) gegenüberzustellen, so dass sich im Einzelunternehmen des Übertragenden ein Gewinn von 2.700 € ergäbe. Die OHG hätte das Wirtschaftsgut mit den tatsächlichen Anschaffungskosten (3.000 €) zuzüglich des anteilig übergegangenen Buchwerts (700 €) zu aktivieren (insgesamt 3.700 €); bei ihr blieben also die noch nicht aufgedeckten stillen Reserven von 6.300 € steuerverhaftet.
- 62 Demgegenüber würde die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie dazu führen, dass dem Teilentgelt (3.000 €) der gesamte Buchwert (1.000 €) gegenüberzustellen wäre, so dass sich aus dem Übertragungsvorgang ein Gewinn von lediglich 2.000 € ergäbe.
- 63 Von der Einheitstheorie unterscheidet sich die modifizierte Trennungstheorie in Fällen, in denen das Entgelt höher als der Buchwert, aber niedriger als der Teilwert des übertragenen Wirtschaftsguts ist, zwar nicht hinsichtlich der Höhe der aufgedeckten stillen Reserven, wohl aber darin, dass --insoweit übereinstimmend mit der strengen Trennungstheorie-- der Anwendungsbereich der Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG eröffnet ist. Demgegenüber wäre ein solcher Vorgang nach der Einheitstheorie als vollentgeltlich anzusehen und würde nicht zur Anwendung der Sperrfrist führen (zutreffend Niehus/Wilke, FR 2005, 1012, 1015; Gossert/Liepert/Sahm, DStZ 2013, 242, 244; Dornheim, DStZ 2013, 397, 399).
- 64 dd) Für Zwecke der teilentgeltlichen Übertragung steuerverstrickter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens wird die strenge Trennungstheorie hingegen auch in der Rechtsprechung einhellig vertreten.
- 65 (1) Im Fall des BFH-Urteils in BFHE 131, 329, BStBl II 1981, 11 übertrug der Steuerpflichtige Anteile i.S. des § 17 EStG gegen eine Zahlung in Höhe des Nennwerts auf seine Kinder. Der Verkehrswert der Anteile lag erheblich höher. Der IV. Senat hat aus der im Tatbestand des § 17 EStG --sowohl auf Seiten der Voraussetzungen als auch der Rechtsfolgen-- deutlich angelegten Unterscheidung zwischen entgeltlichen Veräußerungen einerseits und unentgeltlichen Übertragungen andererseits abgeleitet, dass der Vorgang einkommensteuerrechtlich so behandelt werden müsse, als sei ein Teil der Anteile voll entgeltlich und der andere Teil voll unentgeltlich übertragen worden. Er hat diese Betrachtung ausdrücklich nicht als "Besteuerung eines fiktiven Sachverhalts", sondern als "Hilfsmittel zur Beschreibung der Rechtsfolgen" in Anknüpfung an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt angesehen. Die Berechnungsweise des dortigen FA, zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns von der *gesamten* Gegenleistung Anschaffungskosten lediglich in Höhe eines der Entgeltlichkeitsquote entsprechenden Teils der Gesamt-Anschaffungskosten ("Buchwert") abzuziehen, hat der IV. Senat ausdrücklich bestätigt (BFH-Urteil in BFHE 131, 329, BStBl II 1981, 11, unter 4.).
- 66 (2) Unter Bezugnahme auf diese Entscheidung haben der IX. und XI. Senat für Zwecke der Ermittlung der Anschaffungskosten des teilentgeltlichen Erwerbers eines zum Privatvermögen gehörenden Grundstücks ausgeführt, auch dieses Geschäft sei in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Nur im Umfang des unentgeltlichen Teils sei die Absetzung für Abnutzung (AfA) des Rechtsvorgängers gemäß § 11d der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) fortzuführen; der entgeltliche Teil des Vorgangs lasse neue Anschaffungskosten entstehen (BFH-Urteile vom 24. April 1991 XI R 5/83, BFHE 164, 352, BStBl II 1991, 793; vom

5. Juni 1991 XI R 3/84, BFH/NV 1991, 679; vom 11. September 1991 XI R 20/89, BFH/NV 1992, 166, unter II.4., und vom 24. Oktober 2000 IX R 95/97, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2001, 677; ähnlich für den teilentgeltlichen Hinzuerwerb eines Anteils an einem Wirtschaftsgut im Rahmen einer Erbauseinandersetzung, wenn der Anteil beim übertragenden Miterben zum Privatvermögen, beim Erwerber aber zum Sonderbetriebsvermögen gehört, BFH-Urteil vom 29. Oktober 1991 VIII R 51/84, BFHE 166, 431, BStBl II 1992, 512, unter II.2.b am Ende).

- 67** Der Sache nach hat der BFH damit eine Aufteilung des "Buchwerts" (der Anschaffungskosten) vorgenommen und diesen Betrag nicht etwa nur einer der beiden Komponenten des Übertragungsvorgangs zugeordnet. Dies entspricht den Grundsätzen der strengen Trennungstheorie.
- 68** (3) Die strenge Trennungstheorie ist ebenfalls für Zwecke der Ermittlung der Anschaffungskosten bei einem Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG anzuwenden (BFH-Urteil vom 29. Juni 2011 IX R 63/10, BFHE 234, 182, BStBl II 2011, 873). Im dortigen Streitfall war der Steuerpflichtigen testamentarisch das Recht eingeräumt worden, einen 50 %-Anteil an einem Grundstück gegen Zahlung von 25 % des Verkehrswerts des Gesamtgrundstücks erwerben zu können. Der IX. Senat hat diesen Erwerbsvorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt, das gezahlte (Teil-)Entgelt in voller Höhe den Anschaffungskosten des entgeltlich erworbenen Teils zugeordnet und auch nur insoweit den Tatbestand des § 23 EStG als verwirklicht angesehen (ähnlich bereits BFH-Urteile vom 22. September 1987 IX R 15/84, BFHE 151, 143, BStBl II 1988, 250, und vom 20. April 2004 IX R 5/02, BFHE 206, 110, BStBl II 2004, 987).
- 69** ee) Im weiter entfernten Umfeld des vorliegend zu behandelnden Problems liegen Entscheidungen zur teilentgeltlichen Übertragung strukturierter betrieblicher Einheiten (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile). Hier wird nach allgemeiner Auffassung dem gesamten Veräußerungspreis einheitlich das tatsächlich gezahlte Teilentgelt gegenübergestellt; die Übernahme bestehender betrieblicher Verbindlichkeiten gilt dabei nicht als Entgelt (Einheitstheorie). Folge dieser Einheitsbetrachtung ist zum einen, dass der *gesamte* Vorgang einheitlich als entweder voll unentgeltlich oder voll entgeltlich angesehen wird. Zum anderen ergibt sich ein Veräußerungsgewinn nur, wenn und soweit die Gegenleistung den Buchwert des Betriebsvermögens (Kapitalkonto) übersteigt.
- 70** Zur Begründung wird zum einen der Wortlaut des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG herangezogen, wonach der Veräußerungsgewinn durch Gegenüberstellung des (tatsächlichen) Veräußerungspreises und des Buchwerts zu ermitteln ist (BFH-Urteil vom 10. Juli 1986 IV R 12/81, BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811, unter 3.b). Ferner soll diese Betrachtung sicherstellen, dass der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG ein in der Praxis relevanter Anwendungsbereich verbleibt, indem bei Betriebsvermögen, zu denen --wie allgemein üblich-- nicht nur aktive Wirtschaftsgüter, sondern auch Schulden gehören, eine unentgeltliche Übertragung nicht schon durch die Vorgabe einer bestimmten Berechnungstechnik ausgeschlossen wird (BFH-Urteile in BFH/NV 1998, 836, unter II.2.a, und in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, unter B.I.3.b bb aaa). Beide Gesichtspunkte sind auf die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen einer Mitunternehmerschaft und ihrem Gesellschafter indes nicht übertragbar (so auch BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 836, unter II.2.a).
- 71** Der erkennende Senat hat die Einheitsbetrachtung jüngst auch auf Fälle der Einbringung strukturierter betrieblicher Einheiten in eine Personengesellschaft (§ 24 des Umwandlungssteuergesetzes) gegen Gewährung eines Mischentgelts (Gesellschaftsrechte und sonstiges Entgelt) erstreckt (Urteil in BFHE 242, 489).
- 72** Demgegenüber ist die Einheitstheorie nicht anzuwenden, wenn im Rahmen einer Betriebsaufgabe einzelne Wirtschaftsgüter teilentgeltlich veräußert werden. In solchen Fällen ist zugleich eine Entnahme verwirklicht, so dass die vollen stillen Reserven aufzudecken sind (Senatsurteil vom 22. Oktober 2013 X R 14/11, BFHE 243, 271, BStBl II 2014, 158, unter II.2.b, insbesondere unter Berufung darauf, dass die lückenlose Fortführung der stillen Reserven hier nicht gewährleistet werden könne).
- 73** c) In der Literatur werden unterschiedliche Auffassungen zu der Frage vertreten, ob bzw. in welchem Umfang es in Fällen der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu einer Gewinnrealisierung kommt.
- 74** aa) Vor Bekanntwerden der Entscheidungen des IV. Senats in BFHE 237, 503 und BFHE 239, 76 folgte ein wohl leicht überwiegender Teil der Literatur der von der Finanzverwaltung vertretenen strengen Trennungstheorie, zumeist allerdings ohne eigene Begründung (van Lishaut, DB 2000, 1784, 1786, und DB 2001, 1519, 1520; Brandenburg, FR 2000, 1182, 1185; DStZ 2002, 551, 558, und Steuerberatung 2012, 145, 150; Kloster/Kloster,

GmbH 2000, 1129, 1132, und GmbH 2002, 717, 726; Kölpin, Steuern und Bilanzen 2001, 322; Dötsch, HFR 2002, 513; Röhner, Der Steuerberater --StB-- 2003, 206; Niehus/Wilke, FR 2005, 1012, 1015, und in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1453; Jäschke, GmbH 2012, 601, 602; ohne eigene Stellungnahme die als "herrschende Ansicht" bezeichnete Verwaltungsauffassung wiedergebend Strahl, Kölner Steuer-Dialog --KÖSDI-- 2001, 12802, 12806, und FR 2005, 797; Rogall/Gerner, Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2012, 81, 84).

- 75** Schon damals vertraten allerdings erhebliche Teile der Literatur --zumeist unter Berufung auf die nicht tragenden Erwägungen im Urteil des IV. Senats in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229-- die Auffassung, teilentgeltliche Übertragungen seien nach Maßgabe der modifizierten Trennungstheorie zu beurteilen (Düll/Fuhrmann/Eberhard, DStR 2000, 1713, 1716; Korn, KÖSDI 2000, 12646, 12650, und KÖSDI 2002, 13272, 13276; Geck, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2001, 41, 43; Schulze zur Wiesche, DStZ 2002, 740, 745, und DB 2004, 1388; Wendt, EStB 2002, 137, 138; FR 2002, 53, 63, und FR 2005, 468, 474; Böhme/Forster, Betriebs-Berater --BB-- 2003, 1979, 1983; Groh, DB 2003, 1403, 1408; Scharfenberg, DB 2012, 193). Mitunter verwendeten Vertreter dieser Auffassung den Begriff "Einheitstheorie"; aus ihren inhaltlichen Ausführungen ging indes hervor, dass sie die modifizierte Trennungstheorie meinten (z.B. Röhrig, EStB 2002, 475; Ley, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 2003/2004, 135, 152, und KÖSDI 2009, 16678, 16687; Wacker, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2006/2007, 334; tatsächlich für die Anwendung der Einheitstheorie aber Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz L 37).
- 76** bb) Nach Bekanntwerden der im Jahr 2012 ergangenen Entscheidungen des IV. Senats ist die Zahl der Befürworter der modifizierten Trennungstheorie gestiegen (Wendt, BFH-Praxisreport 2012, 299; StbJb 2012/2013, 29, 42, und DB 2013, 834; Wit, DStR 2012, 2053; Bode, DB 2012, 2376; Prinz/Hütig, DB 2012, 2597, 2599; Kempermann, FR 2012, 1082, und FR 2012, 1155; Strahl, KÖSDI 2012, 18054, 18057, und FR 2013, 322; U. Förster, DB 2013, 2047, 2051; Bohn/Pelters, DStR 2013, 281, 285; Stein/Stein, FR 2013, 156; Levedag, GmbH 2013, 673, 677; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 6 Rz 1191; Reiß in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 15 Rz 376a).
- 77** Von zahlreichen Autoren wird nunmehr darüber hinaus die Anwendung der --traditionell auf die Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten beschränkten-- Einheitstheorie im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vertreten (Demuth, Beratersicht zur Steuerrechtsprechung --BeSt-- 2012, 33, 34; EStB 2012, 457, 459, und in Demuth/Eisgruber, DStR 2012, Beihefter zu Heft 49, S. 135, 147; Wit, DStR 2012, 1503; kk, KÖSDI 2012, 18042, 18045; Geck/Messner, ZEV 2012, 633, 636; Stahl, BeSt 2013, 3; Plewka/Pott, Neue Juristische Wochenschrift 2013, 573, 575).
- 78** Die Verwaltungsauffassung hält derzeit nur noch eine Minderheit der veröffentlichten Literaturstimmen für zutreffend (Mitschke, FR 2012, 1156; FR 2013, 314, und FR 2013, 648; Dötsch, juris PraxisReport Steuerrecht --jurisPR SteuerR-- 49/2012 Anm. 2; Dornheim, Ubg 2012, 618, 622, und DStZ 2013, 397; Heuermann, DB 2013, 1328; Veas, DStR 2013, 681; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1320; Fischer in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 6 Rz 224; Schmidt/Kulosa, § 6 Rz 697, unter (b); Herrmann in Frotzcher, EStG, § 6 Rz 519, 519b; wohl auch Gossert/Liepert/Sahm, DStZ 2013, 242, 243).
- 79** cc) Die Vertreter der strengen Trennungstheorie berufen sich zum einen auf den Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ("soweit"). Auch könne der Buchwert nur insoweit einem bestimmten Erwerbsvorgang gegengerechnet werden, als er durch diesen "veranlasst" sei (§ 4 Abs. 4 EStG), weil sonst Erwerbsaufwand berücksichtigt würde, der nicht mit dem Realisationstatbestand in Zusammenhang stehe (vgl. Heuermann, DB 2013, 1328, 1329). Ferner wird angeführt, wenn es bei einem voll entgeltlichen Vorgang zur vollen Aufdeckung der stillen Reserven komme und bei einem voll unentgeltlichen Vorgang keine stillen Reserven aufgedeckt würden, entspreche es den Regeln der Logik, dass eine teilentgeltliche Übertragung eine entsprechende Teilaufdeckung der stillen Reserven bewirke (Brandenburg, DStZ 2002, 551, 558). Damit werde die strenge Trennungstheorie dem wirtschaftlich Gewollten --dem Umstand, dass in dem Vorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine schenkweise Übertragung liege-- gerecht und ermögliche die eindeutige Zuordnung der beiden Teile des Geschäfts zu den jeweiligen gesetzlichen Regelungen (Röhner, StB 2003, 202, 206; Niehus/Wilke, FR 2005, 1012, 1015); sie führe damit auch zu einer zielgenaueren Besteuerung (Veas, DStR 2013, 681, 683). Demgegenüber sei die modifizierte Trennungstheorie insofern widersprüchlich, als sie einerseits zwar ebenfalls den Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufspalte, andererseits aber den Buchwert in vollem Umfang dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zuordne (Brandenburg, DStZ 2002, 551, 558; Niehus/Wilke, FR 2005, 1012, 1015; Dötsch, jurisPR SteuerR 49/2012 Anm. 2; Dornheim, DStZ 2013, 397, 400).

- 80 dd) Demgegenüber meinen die Vertreter der Gegenauffassung, die strenge Trennungstheorie bewirke die Besteuerung fingierter, tatsächlich nicht erzielter Gewinne und verstoße insofern gegen das Realisationsprinzip (Korn, KÖSDI 2002, 13272, 13276; Ley, StbJb 2003/2004, 135, 152; Prinz/Hütig, DB 2012, 2597, 2599). Die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts stelle einen einheitlichen, nicht weiter unterteilbaren Geschäftsvorfall dar; das Wirtschaftsgut sei die kleinste Einheit der Besteuerung (Ley, StbJb 2003/2004, 135, 152; ähnlich auch Wendt, StbJb 2012/2013, 29, 42, und DB 2013, 834, 838). Dem Gesetzgeber sei bekannt gewesen, dass die durch § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eröffneten Möglichkeiten nicht nur zu sinnvollen Umstrukturierungen, sondern auch zur gezielten Verlagerung stiller Reserven eingesetzt werden könnten; dem wirke indes die gesetzliche Sperrfrist entgegen (so Wendt, StbJb 2012/2013, 29, 43, und DB 2013, 834, 839).
- 81 3. Beitrittsaufforderung und Fragen an das BMF
- 82 Angesichts der grundsätzlichen Bedeutung der zu entscheidenden Rechtsfrage wird das BMF gemäß § 122 Abs. 2 Satz 3 FGO gebeten, dem Rechtsstreit zur Vorbereitung der verfahrensabschließenden Entscheidung beizutreten. Im Rahmen des Beitritts sollte das BMF zu den folgenden Fragen Stellung nehmen:
- 83 a) Liegt dem Streitfall überhaupt ein teilentgeltlicher Vorgang oder nicht vielmehr eine vollentgeltliche Übertragung in Gestalt einer Einbringung gegen Mischentgelt zugrunde?
- 84 aa) Vorliegend sind der Klägerin im Gegenzug für die Einbringung der Grundstücke erstmalig ein Kommanditanteil im Nominalbetrag von 150.000 € sowie eine Darlehensforderung gewährt worden (Mischentgelt). Ein solches Mischentgelt ist dadurch gekennzeichnet, dass das Entgelt aus zwei Komponenten besteht, von denen eine Komponente --hier der in Gesellschaftsrechten bestehende Teil der Gesamtgegenleistung-- durch die Anordnung oder Möglichkeit einer Buchwertfortführung begünstigt ist. Jedenfalls dann, wenn die Nominalwerte der beiden Entgeltskomponenten dem Teilwert des eingebrachten Wirtschaftsguts entsprechen, handelt es sich um einen vollentgeltlichen, tauschähnlichen Vorgang (Dötsch, HFR 2002, 513). Die bilanziellen Konsequenzen entsprechen gleichwohl in vielen Fällen den bei teilentgeltlicher Übertragung eintretenden, weil § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in Bezug auf den in Gesellschaftsrechten bestehenden Teil des Entgelts zwingend die Fortführung des Buchwerts anordnet.
- 85 bb) Jedenfalls bei einem Mischentgelt, das dem Teilwert des eingebrachten Wirtschaftsguts entspricht, hat die Rechtsprechung in Entscheidungen, die zu der bis 1998 geltenden Rechtslage ergangen sind, die strenge Trennungstheorie angewendet. Dies ist nicht nur vom VIII. Senat des BFH tragend entschieden worden (Urteil in BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, unter B.I.3.b), sondern liegt der Sache nach auch einer Entscheidung des IV. Senats zugrunde (Urteil in BFH/NV 1998, 836, unter II.2.b; dort hat der IV. Senat einen vom FA nach den Grundsätzen der strengen Trennungstheorie ermittelten Gewinnrealisierungsbetrag auch der Höhe nach ausdrücklich bestätigt).
- 86 Diese Auffassung wird in der Literatur geteilt (z.B. Niehus/ Wilke, FR 2005, 1012, 1016, und in HHR, § 6 EStG Rz 1455a; Mitschke, FR 2013, 648, 650), und zwar selbst von Autoren, die auf teilentgeltliche Geschäfte die modifizierte Trennungstheorie anwenden wollen (z.B. Schulze zur Wiesche, DStZ 2002, 740, 746, und DStR 2012, 2414, 2415; U. Förster, DB 2013, 2047, 2052). Andere wollen danach differenzieren, ob die Summe der Mischentgelte dem Buchwert entspricht oder diesen übersteigt (so Ley, KÖSDI 2009, 16678, 16686 f.; Demuth, EStB 2012, 457, 458, und in Demuth/Eisgruber, DStR 2012, Beihefter zu Heft 49, S. 135, 146) bzw. plädieren für eine generelle Gleichbehandlung von Teil- und Mischentgelt im Sinne der modifizierten Trennungstheorie (Wendt, EStB 2002, 137, 139; Kempermann, FR 2012, 1082, 1083; Reiß in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 15 Rz 376b).
- 87 Der erkennende Senat würde bei vorläufiger Beurteilung keinen Anlass sehen, für Fälle der vollentgeltlichen Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Mischentgelt von der bisherigen, zu der bis 1998 geltenden Rechtslage ergangenen Rechtsprechung abzurücken. Die bei teilentgeltlichen Übertragungen möglicherweise für die modifizierte Trennungstheorie sprechenden Argumente (dazu ausführlich oben 2.c dd sowie unten 3.c aa) sind hier nicht anwendbar. Insbesondere ist kein rechtfertigender Grund dafür ersichtlich, bei einem insgesamt entgeltlichen Vorgang den Buchwert des eingebrachten Wirtschaftsguts nur *einer* der --grundsätzlich gleichrangigen-- Entgeltskomponenten zuzuordnen. Auch ist die Norm des § 6 Abs. 5 EStG hier nicht einschlägig.
- 88 cc) Im Streitfall besteht indes die Besonderheit, dass zwar die Summe aus den Nominalbeträgen der Darlehensforderung und der eingeräumten Gesellschaftsrechte unter dem Teilwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter lag, was dafür sprechen könnte, den Vorgang nicht als vollentgeltlich anzusehen. Andererseits war die Klägerin aber zunächst zu 100 % am Gewinn und Vermögen der KG beteiligt. Für derartige Sachverhalte wird in der Literatur vereinzelt vertreten, der Übertragungsvorgang sei ungeachtet des Umstands, dass die Summe der

Nominalbeträge der Gegenleistungen hinter dem Teilwert des Wirtschaftsguts zurückbleibt, als voll entgeltlich anzusehen (so Brandenburg, DStZ 2002, 551, 557, und wohl auch in Ubg 2010, 767, 776; anders wohl Levedag, GmbHR 2013, 673, 678, und in GmbHR 2014, 337, 345). Denn in einem solchen Fall würden die allein dem Einbringenden zuzuordnenden neuen Gesellschaftsrechte --auch wenn ihr Nominalbetrag geringer sei-- wertmäßig den vollen Differenzbetrag zwischen dem Teilwert des eingebrachten Wirtschaftsguts und dem gewährten sonstigen Entgelt repräsentieren.

- 89** dd) Für den Streitfall ist in diesem Zusammenhang aber auf die weitere Besonderheit hinzuweisen, dass kurze Zeit nach der --zunächst allein durch die Klägerin vorgenommenen-- Gründung der KG zwei Söhne der Klägerin als weitere Kommanditisten beitraten, was nach den Feststellungen des FG von vornherein geplant war. Unter diesen Umständen repräsentierte das Festkapital der Klägerin jedenfalls nicht auf Dauer den vollen Differenzbetrag zwischen dem Teilwert der eingebrachten Grundstücke und der eingeräumten Darlehensforderung. Dies könnte nach vorläufiger Beurteilung des Senats dafür sprechen, den Streitfall angesichts dieser besonderen Umstände nicht als Einbringung gegen (vollentgeltliches) Mischentgelt, sondern --jedenfalls wirtschaftlich und unter Zugrundelegung des "Gesamtplans" der als Gesellschafter vorgesehenen Personen-- als teilentgeltlichen Vorgang einzuordnen.
- 90** b) Unterstellt, es sei der vom IV. Senat des BFH zur Behandlung teilentgeltlicher Vorgänge vertretenen modifizierten Trennungstheorie zu folgen: Käme es hierdurch zu Schwierigkeiten bei der Besteuerung des Erwerbers des teilentgeltlich übertragenen Wirtschaftsguts?
- 91** Nach Auffassung des erkennenden Senats würde es ein gewichtiges Argument gegen die modifizierte Trennungstheorie darstellen, wenn diese zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Besteuerung des Erwerbers --oder gar zur unbesteuerten Verflüchtigung stiller Reserven-- führen würde. Solche Schwierigkeiten sind dem Senat nach derzeitigem Kenntnisstand aber nicht ersichtlich.
- 92** aa) Fest steht, dass die Ermittlung der Anschaffungskosten und des Buchwertansatzes des Erwerbers sowohl bei Anwendung der strengen als auch der modifizierten Trennungstheorie spiegelbildlich zu den Grundsätzen vorzunehmen ist, die für die Ermittlung des etwaig aus dem Übertragungsvorgang beim Übertragenden realisierten Gewinns gelten (so im Ergebnis wohl auch Prinz/Hütig, DB 2012, 2597, 2600; Gossert/Liepert/Sahm, DStZ 2013, 242, 245; Levedag, GmbHR 2013, 673, 680). Dies folgt aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, wonach Satz 1 "entsprechend" gilt; in der damit in Bezug genommenen Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist aber angeordnet, dass im aufnehmenden Betriebsvermögen der Wert anzusetzen ist, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (Buchwert). Damit ist sichergestellt, dass es im Rahmen einer teilentgeltlichen Übertragung --unabhängig davon, welcher Berechnungsmethode man für die Ermittlung des auf Seiten des Übertragenden entstehenden Gewinns folgt-- buchmäßig nicht zu einer steuerfreien Verflüchtigung stiller Reserven kommen kann, weil beim Erwerber stets der beim Veräußerer nicht aufgedeckte Teil der stillen Reserven steuerverhaftet bleibt.
- 93** Für den Fall, dass die Besteuerung der stillen Reserven beim Erwerber nicht sichergestellt ist, sieht die in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in Bezug genommene Regelung des Satzes 1 auch bei unentgeltlichen Vorgängen eine Ausnahme von der Buchwertfortführung vor. In derartigen Fällen bewirken die allgemeinen Gewinnrealisierungs- und Bewertungstatbestände (z.B. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) auch für den unentgeltlichen Teil die volle Gewinnrealisierung.
- 94** bb) In der Literatur wird teilweise vertreten, die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie führe auf der Seite des Erwerbers zu Problemen, weil der Buchwert bereits beim entgeltlichen Teil des Geschäfts verbraucht werde und der --eine Entnahme darstellende-- unentgeltliche Teil des Geschäfts daher mit 0 € bewertet werden müsse, was der in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG getroffenen Regelung widerspreche (so Demuth, BeSt 2012, 33, 34; EStB 2012, 457, 459, und in Demuth/Eisgruber, DStR 2012, Beihefter zu Heft 49, S. 135, 147; Stahl, BeSt 2013, 3, 4). Indes vermag der erkennende Senat --so man sich denn grundsätzlich die modifizierte Trennungstheorie zu eigen machen wollte-- den aufgezeigten Widerspruch nicht zu erkennen. Wenn es richtig sein sollte, den Buchwert in voller Höhe dem entgeltlichen Teil zuzuordnen, dann steht für eine Gegenrechnung beim unentgeltlichen Teil des Geschäfts denknötwendig kein Teil des Buchwerts mehr zur Verfügung. Dass aus dem "Entnahme-Teil" des aufzuteilenden Geschäfts --unabhängig von der Höhe des Buchwerts-- kein Gewinn realisiert wird, folgt gerade aus § 6 Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG, steht aber nicht in Widerspruch zu dieser Regelung (ebenso U. Förster, DB 2013, 2047, 2051).
- 95** c) Unterstellt, es sei der vom IV. Senat des BFH zur Behandlung teilentgeltlicher Vorgänge vertretenen modifizierten Trennungstheorie zu folgen: Welche Auswirkungen hätte dies für die Beurteilung teilentgeltlicher Übertragungen

- 96** aa) Die unter 2.b bb dargestellten Entscheidungen des IV. Senats betreffen zwar ausdrücklich nur Sachverhalte, in denen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens teilentgeltlich übertragen wurden. Nach Auffassung des erkennenden Senats müssen teilentgeltliche Übertragungen aber sowohl im Betriebsvermögen als auch im steuerverstrickten Privatvermögen nach denselben Grundsätzen beurteilt werden. Dies folgt schon daraus, dass
- einerseits die Art und Weise der Ermittlung des Veräußerungsgewinns beim Übertragenden jeweils in folgerichtiger Weise Auswirkungen auf die Höhe der Anschaffungskosten des Erwerbers --und damit auf die Höhe der künftig bei ihm steuerverstrickten stillen Reserven-- haben muss (s. dazu ausführlich oben b),
  - andererseits aber nach einhelliger Auffassung sämtlicher Ertragsteuersenate des BFH der Begriff der Anschaffungskosten bei allen Einkunftsarten einheitlich zu verstehen ist (vgl. dazu Schmidt/Kulosa, § 6 Rz 32, mit Nachweisen auf die Rechtsprechung zu den einzelnen Einkunftsarten).
- 97** Wenn aber der Begriff der Anschaffungskosten für alle Einkunftsarten derselbe ist und die Berechnungsmethoden zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns einerseits und der Anschaffungskosten andererseits zwingend miteinander verknüpft sein müssen, dann können Veräußerungsgewinne aus teilentgeltlichen Geschäften im Betriebs- und Privatvermögen nicht nach unterschiedlichen Grundsätzen ermittelt werden. Eine auf Unterschiede zwischen Betriebs- und Privatvermögen gestützte Differenzierung hinsichtlich der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns und der Anschaffungskosten bei teilentgeltlichen Geschäften ist nicht möglich (ebenso Mitschke, FR 2013, 648, 650; a.A. jedoch Wendt, DB 2013, 834, 839; wohl auch Heuermann, DB 2013, 1328, 1329, unter Verweis darauf, dass die Regeln der Einkünfteermittlung nicht deckungsgleich seien).
- 98** Dementsprechend meint ein Teil der Literatur, die vom IV. Senat aufgestellten Grundsätze seien ohne Weiteres auch auf teilentgeltliche Veräußerungen steuerverstrickter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens anzuwenden (so Demuth, BeSt 2012, 33, 34; EStB 2012, 457, 459, und in Demuth/Eisgruber, DStR 2012, Beihefter zu Heft 49, S. 135, 146; Dornheim, Ubg 2012, 618, 622; a.A. Stahl, BeSt 2013, 3, 4).
- 99** bb) Nach Auffassung des erkennenden Senats würde es ein gewichtiges Argument gegen die modifizierte Trennungstheorie --auch im Betriebsvermögen-- darstellen, wenn diese im Privatvermögen dazu führen würde, dass Teile der stillen Reserven sich anlässlich der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts unbesteuert verflüchtigen könnten. Dies ist indes nicht der Fall (so im Ergebnis auch Geck/Messner, ZEV 2012, 633, 636; Strahl, FR 2013, 322, 326).
- 100** (1) Für diejenigen Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, bei denen Veräußerungsgewinne gemäß § 20 Abs. 2 EStG zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, ordnet § 20 Abs. 4 Satz 6 EStG an, dass in Fällen des unentgeltlichen Erwerbs dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift u.a. die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen ist. Daraus folgt, dass --unabhängig davon, mit welcher Quotierung man die Anschaffungskosten dem entgeltlichen und den unentgeltlichen Teil eines teilentgeltlichen Geschäfts zuordnet-- stets derjenige Teil der Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts, der beim Veräußerer *nicht* dem unentgeltlichen Teil zugeordnet worden ist --und daher den beim entgeltlichen Teil entstehenden Veräußerungsgewinn gemindert hat-- auch dem Erwerber nicht mehr zuzurechnen ist, so dass bei diesem ein entsprechend höherer Betrag an stillen Reserven steuerverstrickt bleibt. Da die Steuerverstrickung der unter § 20 Abs. 2 EStG fallenden Wirtschaftsgüter nicht davon abhängig ist, dass eine bestimmte Mindestbeteiligungshöhe erreicht wird, kann auch eine nur *teilweise* Anteilsübertragung --anders als bei § 17 EStG, vgl. dazu unten (3)-- hier nicht zu einer unbesteuerten Steuerentstrickung führen.
- 101** (2) Eine vergleichbare Rechtslage ergibt sich für Wirtschaftsgüter, die nach § 23 EStG steuerverstrickt sind. Hier ordnet § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG an, dass bei unentgeltlichem Erwerb dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift u.a. die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen ist. Auch im Anwendungsbereich des § 23 EStG kann eine endgültige Steuerentstrickung daher nicht durch eine teilentgeltliche Übertragung eintreten, sondern nur durch den Ablauf der im Tatbestand dieser Norm genannten Fristen. Dies hat aber mit der Frage, in welchem Umfang teilentgeltliche Übertragungen zu steuerbaren Einkünften führen, nichts zu tun.
- 102** (3) Etwas anders stellt sich die Rechtslage im Anwendungsbereich des § 17 EStG dar. Zwar sind auch hier in Fällen unentgeltlichen Erwerbs die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgebend, der den Anteil zuletzt entgeltlich erworben hat (§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG). Dadurch, dass § 17 EStG die Steuerbarkeit einer Veräußerung

vom Erreichen einer bestimmten Mindestbeteiligungsquote (derzeit 1 %) abhängig macht, ist es aber denkbar, einen bisher steuerverstrickten Anteil insoweit der Steuerverstrickung zu entziehen, als ein Teil dieses Anteils unentgeltlich auf einen Dritten übertragen wird und bei diesem die Mindestbeteiligungsquote nicht mehr erreicht wird. Für diese Fälle ordnet § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG zwar noch eine fünfjährige Nachverstrickung des Teilanteils an; nach Ablauf dieser Frist tritt jedoch eine Steuerentstrickung ein, ohne dass es zu einer steuerlichen Erfassung der stillen Reserven kommt.

- 103** Würde nun bei teilentgeltlichen Übertragungen im Anwendungsbereich des § 17 EStG die modifizierte Trennungstheorie angewendet, hätte dies zur Folge, dass anlässlich der teilentgeltlichen Übertragung tendenziell ein geringerer Teil der stillen Reserven als nach den bisher geltenden Grundsätzen aufgedeckt würde, weil die Anschaffungskosten vorrangig dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zugeordnet würden. Umgekehrt bedeutet dies, dass bei teilentgeltlicher Übertragung solcher Teilanteile, die für sich genommen die 1 %-Grenze nicht mehr erreichen, nach Ablauf der Fünf-Jahres-Frist ein höherer Anteil der ursprünglichen stillen Reserven unbesteuert entstrickt würde. Der entscheidende Grund für den Eintritt dieser Wirkung wäre indes nicht in der für die Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns geltenden Berechnungsmethodik, sondern in der bewussten Ausgestaltung des Tatbestands des § 17 EStG durch den Gesetzgeber zu sehen, der für unentgeltliche Übertragungen von Teilanteilen eben nur eine fünfjährige Nachverstrickungsfrist angeordnet hat. Im Übrigen wäre der aus der Steuerverstrickung nach § 17 EStG ausgeschiedene Anteil nunmehr nach § 20 Abs. 2 EStG verstrickt, sofern der zeitliche Anwendungsbereich dieser Norm eröffnet wäre.
- 104** d) Welche Argumente sprechen aus Sicht des BMF für die von ihm vertretene strenge Trennungstheorie?
- 105** Die Finanzverwaltung vertritt zwar seit Jahrzehnten für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns in Fällen der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebs- und Privatvermögens die als "strenge Trennungstheorie" bezeichnete Berechnungsweise, hat diese aber bisher nicht begründet. Auch das im vorliegenden Verfahren beklagte FA hat --abgesehen von einem Verweis auf die einschlägigen Verwaltungsanweisungen, die indes weder den erkennenden Senat noch die Steuerpflichtigen binden-- selbst im Revisionsverfahren keine inhaltlichen Argumente für seine Auffassung angeführt.
- 106** aa) Für die modifizierte Trennungstheorie spricht aus Sicht des erkennenden Senats im Wesentlichen, dass ihre Ergebnisse in der Praxis als überzeugender empfunden werden dürften (ähnlich auch Kempermann, FR 2012, 1155; letztlich gesteht dies auch Mitschke, FR 2012, 1156, zu). So dürfte es in der Praxis als einleuchtend und "richtig" empfunden werden, dass die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts mit einem Buchwert von 50 und einem Teilwert von 100 für einen Preis von 70 im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu einem Gewinn von 20 führt, zumal die verbleibenden stillen Reserven beim Erwerber steuerverstrickt bleiben und die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG anwendbar ist. Dass sich nach der strengen Trennungstheorie ein Gewinn von 35 ergeben würde, bedarf erfahrungsgemäß sowohl einiger Rechenvorgänge als auch gewisser Erklärungsversuche.
- 107** Hinzu kommt, dass die modifizierte Trennungstheorie insbesondere für Fälle der Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen Übernahme der damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten eine Lösung anbietet, die weite Kreise als angemessen ansehen dürften. Zwar ist in der Rechtsprechung aller Ertragsteuergerichte unbestritten, dass die Übernahme einer Verbindlichkeit --außerhalb des Anwendungsbereichs der Einheitstheorie-- als Entgelt bzw. Entgeltsbestandteil anzusehen ist. Gleichwohl kommt es hier nicht zu einem unmittelbaren Liquiditätszufluss; der Übertragende fühlt sich nicht "bereichert".
- 108** Nicht zu unterschätzen ist auch die für die Rechtspraxis eintretende Erleichterung, die darin liegt, dass die stillen Reserven des Wirtschaftsguts nicht mehr exakt bestimmt werden müssten, weil es für die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie nur noch auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem tatsächlichen Veräußerungspreis und dem Buchwert ankommt (Geck/Messner, ZEV 2012, 633, 636, und Geck, ZEV 2012, 691).
- 109** Ferner lassen sich nach der vorläufigen Auffassung des erkennenden Senats weder aus der Besteuerung des Erwerbers (dazu oben b) noch aus der für Wirtschaftsgüter des steuerverstrickten Privatvermögens geltenden Rechtslage (dazu oben c) durchgreifende Einwände gegen die modifizierte Trennungstheorie ableiten.
- 110** Im Ergebnis kann auch aus der zivilrechtlichen und schenkungsteuerrechtlichen Beurteilung teilentgeltlicher Geschäfte kein Argument für oder gegen eine bestimmte Berechnungsweise des Veräußerungsgewinns im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG abgeleitet werden (vgl. hierzu einerseits Dötsch, jurisPR SteuerR 49/2012 Anm. 2; Dornheim, DStZ 2013, 397, 400; Mitschke, FR 2013, 648, 651; andererseits Wendt, DB 2013, 834,

838). Die beiden genannten Rechtsgebiete folgen jeweils ihren eigenen Regeln und Teleologien. So dienen die zivilrechtlichen Theorien über die Behandlung gemischter Schenkungen dazu, die Anwendbarkeit der im Kauf- und Schenkungsrecht jeweils unterschiedlichen Rechtsfolgen (z.B. Widerrufsmöglichkeit, Formbedürftigkeit, Umfang der Gewährleistungsansprüche) zu klären. Diese Frage ist nicht notwendig verknüpft mit der Frage, welche einkommensteuerrechtlichen Rechtsfolgen eine Übertragung auslöst, die im Wege einer gemischten Schenkung vorgenommen wird (so zutreffend bereits BFH-Urteil in BFHE 131, 329, BStBl II 1981, 11, unter 3.a).

- 111** bb) Gleichwohl würde der erkennende Senat bei vorläufiger Betrachtung die dogmatischen Argumente, die für die Verwaltungsauffassung sprechen, etwas höher gewichten als die in der Praxis möglicherweise verträglicheren Ergebnisse, die die Auffassung des IV. Senats mit sich bringt.
- 112** (1) Dass ein teilentgeltliches Geschäft für Zwecke der zutreffenden Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG aufzuteilen ist, folgt bereits aus dem klaren Gesetzeswortlaut ("soweit"). Da die genannte Vorschrift --in Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung-- für die unentgeltliche Komponente des Geschäfts besondere Rechtsfolgen vorsieht, ist eine Aufteilung des teilentgeltlichen Geschäfts unvermeidlich. Sie wird gesetzlich zwingend vorgegeben und hat --anders als manche Vertreter der modifizierten Trennungstheorie meinen (oben 2.c dd)-- nichts mit einer von diesen Vertretern abgelehnten Aufteilung des *Wirtschaftsguts* zu tun. Insoweit besteht im Übrigen auch zwischen der strengen und der modifizierten Trennungstheorie --so wie sie vom IV. Senat des BFH vertreten wird-- kein Dissens.
- 113** (2) Ist aber kraft gesetzlicher Anordnung das Rechtsgeschäft für Zwecke der Besteuerung aufzuteilen und lässt das Gesetz --so liegt es hier nach Auffassung des erkennenden Senats-- keinen Vorrang des einen oder des anderen Teils des Rechtsgeschäfts erkennen, dann sprechen die besseren Argumente dafür, auch den Buchwert des Wirtschaftsguts aufzuteilen und anteilig den beiden Teilen des Geschäfts zuzuordnen. Auch damit wird nicht etwa "das Wirtschaftsgut" aufgeteilt, sondern lediglich der "Buchwert" --bei dem es sich nicht um das Wirtschaftsgut selbst handelt-- in einer möglichst einsichtigen Weise in die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses aus den beiden Teilkomponenten des Geschäfts einbezogen. Gründe, die dafür sprechen, den Buchwert vorrangig gerade dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zuzuordnen, ergeben sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der gesetzlichen Systematik noch aus allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts. Im Gegenteil gehört immer dann, wenn Vorgänge zu beurteilen sind, die aus mehreren Komponenten bestehen, die anteilige Zuordnung von Werten nach dem Maßstab, wie sie durch die eine oder die andere Komponente wirtschaftlich verursacht bzw. veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG) sind, zu den tragenden Grundsätzen des Einkommensteuerrechts.
- 114** (3) Zu eher ungereimten --und für den Steuerpflichtigen durchaus nachteiligen-- Ergebnissen kann die modifizierte Trennungstheorie beim teilentgeltlichen Erwerb von Privatvermögen führen.

Beispiel: Die Steuerpflichtige S veräußert ein im Erbbaurecht errichtetes Gebäude (Verkehrswert und AfA-Bemessungsgrundlage 200) zum Preis von 100 (auf den sich auch der Restwert, d.h. das von S noch nicht ausgenutzte AfA-Volumen beläuft) an ihre Tochter T.

Nach der strengen Trennungstheorie (BMF-Schreiben in BStBl I 1993, 80, Rz 16; Schmidt/Kulosa, § 7 EStG Rz 68) hätte T aus dem entgeltlichen Teil eigene Anschaffungskosten (und damit AfA-Volumen) von 100 und aus dem unentgeltlichen Teil gemäß § 11d EStDV fortgeführtes AfA-Volumen von 50 (50 % des Restwerts von 100).

Nach der modifizierten Trennungstheorie wäre der Restwert des Gebäudes in vollem Umfang dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zuzuordnen und daher "verbraucht" (Teilentgelt 100 ./ Restwert 100 = 0). T könnte daher AfA-Beträge, die ihre Rechtsvorgängerin nicht ausgenutzt hatte, nicht mehr selbst in Anspruch nehmen, sondern nur ihre eigenen Anschaffungskosten von 100 abschreiben. Dieses Ergebnis würde nach Auffassung des erkennenden Senats indes der --auch bei teilentgeltlichen Geschäften Geltung beanspruchenden-- Wertung des § 11d EStDV nicht gerecht.

- 115** (4) Hinzu kommt, dass das Subjektsteuerprinzip eher für die strenge als für die modifizierte Trennungstheorie streitet.
- 116** In den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG berühren sich drei grundlegende einkommensteuerrechtliche Prinzipien (umfassend zum Folgenden Kloster/Kloster, GmbHR 2002, 717, 718): Zum einen gilt das Realisationsprinzip, wonach zwar nicht schon jede eingetretene Wertsteigerung, wohl aber die realisierte Vermögensmehrung der Einkommensteuer unterliegt. Das Realisationsprinzip wird indes partiell durch das

Entstrickungsprinzip durchbrochen. Danach sind stille Reserven auch ohne Realisationsakt aufzudecken, wenn sie ansonsten der Besteuerung entzogen würden. Ferner ist das Subjektsteuerprinzip berührt, wonach die zutreffende *individuelle* Leistungsfähigkeit zu erfassen ist, so dass grundsätzlich jeder Rechtsträgerwechsel zur Gewinnrealisierung führen müsste. Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG würden das Realisations- und Subjektsteuerprinzip für die Aufdeckung der stillen Reserven sprechen; zur Erleichterung betriebswirtschaftlich sinnvoller Umstrukturierungen lässt der Gesetzgeber es indes zu, stille Reserven auf einen anderen Rechtsträger übergehen und die Einkommensteuer erst bei einem künftigen Realisationsakt in der Person des neuen Rechtsträgers anfallen zu lassen.

- 117** Nach dem Subjektsteuerprinzip bzw. dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der *persönlichen* Leistungsfähigkeit muss grundsätzlich derjenige die stillen Reserven versteuern, bei dem sie entstanden sind (vgl. Reiß, BB 2001, 1225, 1226, und StbJb 2001/2002, 281, 305; Wendt, EStB 2002, 137; Crezelius, FR 2011, 401; ähnlich auch Senatsurteil in BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378, unter II.2.b). Eine gesetzliche Regelung, die das Übergehen stiller Reserven auf einen anderen Rechtsträger anordnet, bewirkt zwar einerseits eine steuerliche Entlastung desjenigen, der die stillen Reserven erwirtschaftet hat, andererseits aber stets eine Belastung desjenigen, der die stillen Reserven *nicht* erwirtschaftet hat, dem sie aber buchmäßig zugeordnet werden. Die darin liegende Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bedarf einer besonderen Rechtfertigung. Diese mag in den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ansatzweise darin gesehen werden, dass die Parteien einer Unternehmensumstrukturierung es im Regelfall selbst bevorzugen werden, wenn es nicht zu einer sofortigen Steuerzahlung durch das "richtige" Steuersubjekt kommt, sondern sie die Steuerzahlung in die Zukunft verschieben können, auch wenn dies zur Folge hat, dass künftig das "falsche" Steuersubjekt belastet wird, zumal die Gestaltungspraxis zahlreiche Möglichkeiten bietet, auf zivilrechtlichem Wege einen Ausgleich für die interpersonelle Verschiebung der Steuerzahlungspflichten zu finden.
- 118** Gleichwohl geht die auf den mutmaßlichen Willen der Parteien gestützte Rechtfertigung der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips nicht so weit, in derartigen Fällen in Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen den Buchwert einseitig der nicht begünstigten Komponente des Geschäfts zuzuordnen, was zugleich das Volumen der steuerlichen Begünstigung weiter erhöhen würde. Eine solche weitergehende Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips bedürfte auch einer weitergehenden Rechtfertigung, für die sich dem Gesetz indes nichts entnehmen lässt.
- 119** Auch das Realisationsprinzip spricht in derartigen Fällen für die Berechnungsweise der strengen Trennungstheorie. Denn in Bezug auf den tatsächlich gezahlten Teil-Kaufpreis ist eine echte Gegenleistung vorhanden, die zu einem entsprechenden Zufluss liquider Mittel und damit im steuerrechtlichen Sinne insoweit zur Leistungsfähigkeit führt. Dies gilt bei streng dogmatischer Betrachtung --ungeachtet dessen, dass dieses Ergebnis in der Rechtspraxis möglicherweise als unangemessen empfunden wird (s. oben aa)-- auch für den Fall, dass das Entgelt nicht im Zufluss neuer Geldmittel, sondern in der Befreiung von einer Verbindlichkeit besteht. Dieser Vorgang ist so zu betrachten, als seien dem Veräußerer neue Geldmittel zugeflossen, die er nachfolgend zur Tilgung der Verbindlichkeit einsetzt.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)