

Urteil vom 26. Juni 2014, IV R 31/12

Buchwertübertragung: Keine Sperrfristverletzung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG - Teleologische Auslegung von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 2, EStG § 6 Abs 5 S 4, EStG VZ 2007 , EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 1, EStR R 6.15

vorgehend FG Düsseldorf, 05. Juli 2012, Az: 3 K 2579/11 F

Leitsätze

Wird ein Wirtschaftsgut durch den an einer KG zu 100 % beteiligten Kommanditisten (Situation der sog. Einmann-GmbH & Co. KG) aus dessen Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen derselben KG übertragen, so ist für die Übertragung nicht deshalb rückwirkend der Teilwert anzusetzen, weil die KG --bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen-- das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG veräußert. Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz der KG mit dem bisherigen Buchwert ausgewiesen und deshalb für den Übertragenden keine negative Ergänzungsbilanz erstellt worden ist (Anschluss an BFH-Urteil vom 31. Juli 2013 I R 44/12, BFHE 242, 240) .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte zu 1. (im Folgenden: KG) ist eine GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Einrichtungsgegenständen, das Halten und Verwalten von Anteilen an anderen Unternehmen und die Errichtung und Verwaltung von industriellen Anlagen ist. Komplementärin der KG ist die kapitalmäßig nicht beteiligte A-GmbH. Alleiniger Kommanditist war im Streitjahr (2007) der Kläger und Revisionsbeklagte zu 2. (im Folgenden: K), der zugleich Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH war.
- 2** In ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2005 aktivierte die KG --wie auch schon in den Vorjahren-- unter "Grundstücke und Bauten" eine Immobilie (im Folgenden: Grundstück X), deren zivilrechtlicher, als solcher ins Grundbuch eingetragener Eigentümer K war. Der Buchwert belief sich zum 31. Dezember 2005 auf insgesamt 1.847.505,82 €. Außerdem waren technische Anlagen in Höhe von 22.980 € aktiviert. Über das Grundstück X hatte die KG einen Mietvertrag abgeschlossen, sie vereinnahmte die Mieten und trug die mit diesem Grundstück zusammenhängenden Kosten.
- 3** Anlässlich der Vorbereitung einer im Streitjahr geplanten Veräußerung des Grundstücks X wurde festgestellt, dass zivilrechtlich nicht die KG, sondern K alleiniger Eigentümer des Grundstücks X und der technischen Anlagen war. Die KG erfasste deshalb in einer Sonderbilanz auf den 31. Dezember 2006 "Grundstücke und Bauten" zum Buchwert in Höhe von 1.763.266,82 € sowie die technischen Anlagen zum Buchwert in Höhe von 19.710 € als Sonderbetriebsvermögen des K. In der Gesamthandsbilanz der KG wurden Grund und Boden, Gebäude und technische Anlagen zu ihrem Buchwert auf den 31. Dezember 2005 ausgebucht; dazu wurde ausgeführt, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter zum 1. Januar 2006 in das Sonderbetriebsvermögen des K übernommen worden seien.
- 4** Mit Vertrag vom 13. Dezember 2007 brachte K das Grundstück X "zum Buchwert" in das Gesamthandsvermögen der KG ein. Im Einbringungsvertrag heißt es dazu: "Die Einbringung erfolgt zugunsten eines gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkontos. Die Einbringung des Grundbesitzes erfolgt ohne Gegenleistung." Verbindlichkeiten wurden nicht übernommen.
- 5** Im Rahmen des Jahresabschlusses auf den 31. Dezember 2007 wurden das Grundstück X sowie die technischen

Anlagen zum Buchwert aus dem Sonderbetriebsvermögen des K in das Gesamthandsvermögen der KG übertragen. In ihrer Gesamthandsbilanz auf den 31. Dezember 2007 aktivierte die KG das Grundstück X mit 1.691.898,82 € und die technischen Anlagen mit 16.440 €. Hierzu wies die KG in den Erläuterungen zum Jahresabschluss darauf hin, dass Grundstücke und Bauten sowie die technischen Anlagen zum 13. Dezember 2007 zum Buchwert aus dem Sonderbetriebsvermögen des K übernommen worden seien.

- 6** Mit ebenfalls am 13. Dezember 2007 geschlossenem Kaufvertrag veräußerte die KG das Grundstück X einschließlich der technischen Anlagen zu einem Kaufpreis von 8.500.000 €. Die Kaufpreiszahlung war laut Vertrag am 31. Januar 2008 fällig. Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr an dem Grundstück X sollten mit dem Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung auf den Käufer übergehen. Für die Vermittlung eines Käufers wandte die KG eine Maklerprovision in Höhe von 295.477,45 € auf. Die Zahlung des Kaufpreises und der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgten im April 2008. Der im Jahr 2008 angefallene Gewinn wurde in eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) eingestellt.
- 7** In ihrer am 16. März 2009 abgegebenen Feststellungserklärung 2007 erklärte die KG laufende Einkünfte in Höhe von 723.369,48 €. Diese wurden in Höhe von 1.533,88 € der A-GmbH und in Höhe von 721.835,60 € dem K zugewiesen. In seinem Schreiben vom 1. Oktober 2009 vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die Veräußerung des Grundstücks X im April 2008 zu einer schädlichen Verwendung i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG in seiner seit 2001 und auch im Streitjahr gültigen Fassung geführt habe, weil die Veräußerung innerhalb der dreijährigen Sperrfrist erfolgt sei. Deshalb sei für die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen im Streitjahr rückwirkend anstelle des Buchwerts der Teilwert in Höhe von 8.500.000 € anzusetzen.
- 8** Mit Schreiben vom 27. Oktober 2009 entgegnete die KG, dass in Folge des Übertragungsvorgangs keine stillen Reserven aufzudecken seien. Eine schädliche Verwendung i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG liege nur vor, wenn stille Reserven auf andere Gesellschafter übergingen. Dies sei hier nicht der Fall, denn K sei allein vermögensmäßig beteiligt. Die stillen Reserven blieben steuerlich verhaftet und würden im Zeitpunkt der Veräußerung in derselben Höhe bei demselben Gesellschafter aufgedeckt. Auch könne die Aufdeckung der stillen Reserven anlässlich der Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen durch die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz vermieden werden. Hier sei jedoch zunächst auf die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz verzichtet worden, denn dies sei nur sinnvoll, wenn --anders als hier-- mehrere Gesellschafter vorhanden seien.
- 9** Mit Schreiben vom 27. April 2010 reichte die KG für das Streitjahr eine berichtigte Gesamthandsbilanz sowie eine Ergänzungsbilanz für K ein. In der Gesamthandsbilanz waren Grund und Boden und Gebäude mit einem Teilwert in Höhe von 8.189.082,45 € angesetzt. Dieser Wert wurde aus dem Verkauf des Grundstücks X wie folgt abgeleitet:

| | |
|------------------------------------|----------------|
| Kaufpreis | 8.500.000,00 € |
| ./. Entgelt für technische Anlagen | 15.440,00 € |
| ./. Veräußerungskosten | 295.477,55 € |
| = Teilwert | 8.189.082,45 € |

- 10** In der Ergänzungsbilanz des K zum 31. Dezember 2007 wurden auf der Aktivseite Grundstücke und Gebäude mit einem Wert von ./. 6.497.183,63 € (Differenz von errechnetem Teilwert --8.189.082,45 €-- und ursprünglich in der Gesamthandsbilanz auf den 31. Dezember 2007 angesetztem Buchwert --1.691.898,82 €--) sowie auf der Passivseite ein entsprechendes Minderkapital ausgewiesen. In der eingereichten Steuerbilanz zum 31. Dezember 2007 ergab sich damit für das Grundstück X wie ursprünglich in der Gesamthandsbilanz erneut ein Buchwert von insgesamt 1.691.898,82 €.
- 11** In seinem Feststellungsbescheid 2007 vom 2. Juni 2010 stellte das FA Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 6.211.514,66 € fest, wobei es wegen der Übertragung des Grundstücks X aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen dem K Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 6.808.101,18 € zurechnete. Diesen Betrag ermittelte das FA wie folgt:

| | |
|------------------------------------|----------------|
| Teilwert (Kaufpreis) | 8.500.000,00 € |
| ./. Buchwert zum 31. Dezember 2007 | 1.691.898,82 € |
| = Gewinn | 6.808.101,18 € |

- 12** Der Buchwert der technischen Anlagen in Höhe von 16.440 € wurde nicht berücksichtigt. Das FA berief sich auf R 6.15 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR). Danach sei im Fall des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auch dann rückwirkend der Teilwert anzusetzen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet seien.
- 13** Ihren hiergegen gerichteten Einspruch begründete die KG u.a. damit, dass nach § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG der rückwirkende Ansatz des Teilwerts ausgeschlossen sei, wenn ein Wirtschaftsgut gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft übertragen werde und die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugerechnet worden seien. Für den Fall, dass dem Rechtsbehelf nicht entsprochen werde, werde beantragt, den Veräußerungsgewinn bereits 2007 in eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG einzustellen. Auch sei vom FA hinsichtlich des angesetzten Gewinns nicht berücksichtigt worden, dass ein Kaufpreisanteil in Höhe von 15.440 € auf die technischen Anlagen entfalle. Ebenso seien noch Veräußerungskosten in Höhe von 295.477,55 € bei der Ermittlung des Teilwerts abzuziehen.
- 14** Mit Einspruchsentscheidung vom 28. Juni 2011 stellte das FA die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 7.531.469,66 € fest. Hinsichtlich der dem K wegen der Grundstücksübertragung zugerechneten Sonderbetriebseinnahmen verblieb es bei dem Betrag von 6.808.101,18 €. Der Übergang des Grundstücks X vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen sei infolge der Veräußerung innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Wenn die Vorschrift vom Teilwert und nicht von einem fiktiven Veräußerungsgewinn ausgehe, könnten die mit der Veräußerung in Zusammenhang stehenden Kosten nicht abgezogen werden. Eine Einstellung des bei dem Übergang in das Gesamthandsvermögen entstandenen Gewinns aus der Aufdeckung der stillen Reserven in eine Rücklage nach § 6b EStG scheide aus, weil der aus dem rückwirkenden Teilwertansatz resultierende Gewinn nicht mit einem nach § 6b EStG begünstigten Veräußerungsgewinn gleichgesetzt werden könne.
- 15** Die Klage hatte im Hauptantrag ganz überwiegend Erfolg. Das Finanzgericht (FG) änderte den Feststellungsbescheid 2007 vom 2. Juni 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Juni 2011 aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1914 veröffentlichten Gründen dahingehend ab, dass im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 eine Verringerung um den in die Ergänzungsbilanz eingestellten Betrag in Höhe von 6.497.183,63 € sowie um den auf die technischen Anlagen entfallenden Buchwert in Höhe von 16.440 € erfolgt. Im Übrigen wies das FG die Klage ab.
- 16** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG).
- 17** Es trägt im Wesentlichen vor, nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG könne von einem rückwirkenden Teilwertansatz nur abgesehen werden, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden seien. Diese Voraussetzung sei zum einen nicht erfüllt, weil § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG einer im Nachhinein erstellten Ergänzungsbilanz entgegenstehe. Zum anderen könne § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auf den Fall einer alleinigen vermögensmäßigen Beteiligung des übertragenden Gesellschafters an der aufnehmenden Personengesellschaft keine Anwendung finden. Denn mit Aufstellung einer Ergänzungsbilanz werde die Alleinbeteiligung rückgängig gemacht mit der Folge, dass die aufnehmende Gesellschaft im Ergebnis kein Gesellschaftsvermögen erwerbe.
- 18** Das FA beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19** Die Kläger und Revisionsbeklagten beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 20** Sie tragen u.a. vor, eine Bilanzänderung i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG liege nicht vor, weil es sich bei dem Wertansatz nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 3 Nr. 2 EStG um die Summe aus den Wertansätzen in der Gesamthandsbilanz, einer etwaigen Sonderbilanz und den möglichen

Ergänzungsbilanzen handele. Die Summe aus dem Teilwert des Grundstücks X in der Gesamthandsbilanz und dessen negativem Wert in der Ergänzungsbilanz entspreche dem Buchwert des Sonderbetriebsvermögens zum Zeitpunkt der Übertragung. Dieser Wertansatz sei nicht verändert worden. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG diene der Verhinderung der interpersonellen Verlagerung stiller Reserven. Bei einer Einmann-GmbH & Co. KG könne es indes nicht zu einer Verlagerung der stillen Reserven kommen. Wenn es in dieser Situation keiner Ergänzungsbilanz bedürfe, dürfe das Fehlen einer solchen Bilanz nicht die Sanktionen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auslösen.

- 21** Mit Vorsitzendenschreiben vom 14. November 2013 wurde das FA um Stellungnahme zu möglichen Folgerungen aus dem zwischenzeitlich ergangenen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 31. Juli 2013 I R 44/12 (BFHE 242, 240) gebeten.
- 22** Das FA hat mitgeteilt, sich nicht der in vorgenanntem BFH-Urteil vertretenen Rechtsansicht anschließen zu können. Es führt u.a. aus, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG enthalte eine generalisierende und typisierende Stichtagsregelung, bei der der Gesetzgeber von einer einzelfallbezogenen Bewertung der Motive für die Übertragung habe absehen wollen. Er habe --von dem geregelten Sonderfall abgesehen-- nur die Veräußerung oder Entnahme innerhalb einer dreijährigen Behaltensfrist sanktionieren wollen. Damit sei nicht zu vereinbaren, dass entgegen dem Wortlaut der Vorschrift bei Anwendung der Sperrfristregelung danach unterschieden werde, ob mit der Veräußerung oder Entnahme eine interpersonelle Verlagerung stiller Reserven einhergehe. Wäre es dem Gesetzgeber ausnahmslos auf die Wahrung des Subjektsteuerprinzips angekommen, hätte keine Veranlassung bestanden, Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften von der Buchwertfortführung auszunehmen. Auch den Gesetzesmaterialien sei nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber die Sperrfrist auch dann habe entfallen lassen wollen, wenn die stillen Reserven dem das Wirtschaftsgut Übertragenden in anderer Weise als durch eine Ergänzungsbilanz zugeordnet werden könnten.

Entscheidungsgründe

II.

- 23** Die Revision ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass anlässlich der mit Vertrag vom 13. Dezember 2007 erfolgten unentgeltlichen Übertragung des Grundstücks X vom Sonderbetriebsvermögen des K in das Gesamthandsvermögen der KG der Buchwert dieses Grundstücks fortzuführen und deshalb die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven (Differenz zwischen Teil- und Buchwert des Grundstücks im Zeitpunkt der Übertragung) nicht bereits im Streitjahr (2007) aufzudecken waren. Die Veräußerung des von K übertragenen Grundstücks durch die KG mit Wirkung für das Folgejahr (2008) lässt die Fortführung von dessen Buchwert im Streitjahr unberührt.
- 24** 1. Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist bei Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG gilt Satz 1 --und damit die dort angeordnete Buchwertfortführung-- u.a. entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus einem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft übertragen wird. Wird allerdings das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, so ist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; nach Halbsatz 2 der Vorschrift endet diese Sperrfrist drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist.
- 25** 2. Für einen unter § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG subsumierten Fall der Einbringung des Grundstücks einer AG (später GmbH) als alleiniger Kommanditistin einer neu gegründeten GmbH & Co. KG --die Komplementär-GmbH war weder am Vermögen noch an Gewinn und Verlust beteiligt-- in diese KG zum Buchwert, in dem die KG das Grundstück innerhalb der vorgenannten Sperrfrist an einen Dritten weiterveräußert hatte, hat der I. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 242, 240 den rückwirkenden Ansatz des Teilwerts im Jahr der Einbringung verneint.
- 26** a) Dabei ist der I. Senat des BFH davon ausgegangen, dass die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG von

vorneherein nicht anwendbar und damit auch die Frage nach der Erstellung einer Ergänzungsbilanz nicht entscheidungserheblich ist, wenn zum Zeitpunkt der Einbringung nur der einbringende Gesellschafter am Ergebnis und dem Vermögen der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt war und sich hieran bis zur Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts innerhalb der in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG genannten Sperrfrist nichts ändert. Da für Sachverhalte dieser Art die Annahme einer Sperrfristverletzung weder mit dem Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG noch dem Willen des Gesetzgebers vereinbar und mithin sinnwidrig wäre, sei die Regelung im Wege der teleologischen Reduktion entsprechend den allgemeinen Anforderungen an eine einschränkende Norminterpretation auf solche Vermögensübertragungen zu beschränken, bei denen --ohne einen gegenläufigen Ergänzungsbilanzansatz-- der während der Sperrfrist erzielte Veräußerungs- oder Entnahmegewinn nicht nur dem Einbringenden zuzurechnen wäre. Der I. Senat ist damit nach eigenem Bekunden der im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung gefolgt, nach der die Sperrfristbestimmung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG in der Situation der sog. "Einmann-GmbH & Co. KG" auch dann nicht zum Tragen kommt, wenn für das vom allein vermögensmäßig beteiligten Gesellschafter eingebrachte Wirtschaftsgut keine Ergänzungsbilanz erstellt wird (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 242, 240, Rz 9, m.w.N.).

- 27** b) Hierzu hat der I. Senat des BFH unter Bezugnahme auf die Begründung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) u.a. dargelegt, dass das Privileg der Buchwertübertragung der Umstrukturierung von Unternehmen, nicht hingegen auch der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme dienen solle. Im Fall der Sperrfristverletzung werde davon ausgegangen, dass die Übertragung nicht der Umstrukturierung diene. Der rückwirkende Teilwertansatz bewirke dann eine Rückkehr zum Grundsatz der Versteuerung der stillen Reserven bei demjenigen, bei dem sie entstanden sind, und diene folglich der Verwirklichung des Subjektsteuerprinzips.
- 28** c) Zugleich hat der I. Senat des BFH jedoch hervorgehoben, dass die Grundregel des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG nach Satz 4 der Vorschrift für den Fall der Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb der dreijährigen Sperrfrist durchbrochen und diese Ausnahme --im Sinne einer Gegen Ausnahme mit der Folge der Rückkehr zur Grundregel (Buchwertfortführung)-- dann aufgehoben werde, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden seien.
- 29** d) Hieraus hat der I. Senat des BFH gefolgert, dass nach Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ein rückwirkender Teilwertansatz jedenfalls dann nicht in Betracht komme, wenn die bis zur Einbringung (Übertragung) des Wirtschaftsguts entstandenen und aufgrund der Veräußerung des Wirtschaftsguts durch die Personengesellschaft aufgedeckten stillen Reserven dem weiterhin zu 100 % am Vermögen und Ergebnis der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmer zuzurechnen seien. Da unter diesen Voraussetzungen die Gesamtregelung zur Wahrung der Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nicht zu beachten sei (teleologische Reduktion), bedürfe es auch keiner Ergänzungsbilanz, um den rückwirkenden Teilwertansatz zu vermeiden (BFH-Urteil in BFHE 242, 240, Rz 15).
- 30** 3. Dieser Rechtsauffassung schließt sich der erkennende Senat auch für den Fall der unterlassenen Aufstellung einer Ergänzungsbilanz anlässlich einer unter § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zu subsumierenden Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines zu 100 % an Vermögen und Ergebnis einer KG beteiligten Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen der KG und dessen Veräußerung innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG an, wenn sich an den Beteiligungsverhältnissen bis zur Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb der in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG genannten Sperrfrist nichts geändert hat.
- 31** a) Die Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist im Streitfall nicht dadurch ausgeschlossen, dass hier --anders als in dem vom I. Senat des BFH zu beurteilenden Sachverhalt-- kein Transfer eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft erfolgt ist (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG), sondern eine Übertragung i.S. von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG. Denn der Anwendung der Vorschrift steht nicht entgegen, dass der Transfer eines Wirtschaftsguts vom Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen der nämlichen Personengesellschaft nicht zu einer (bewertungsbedürftigen) Entnahme führt, weil das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen in der Hand ihrer Gesellschafter umfasst (BFH-Urteil vom 19. September 2012 IV R 11/12, BFHE 239, 76, Rz 14, m.w.N.). Wie § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, der als Bewertungsvorschrift für die dort genannten Wirtschaftsguttransfers zu verstehen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 239, 76, Rz 15), knüpft nämlich auch Satz 4 der Vorschrift maßgeblich an einen zivilrechtlichen --nach Satz 3 der Norm

privilegierten-- Rechtsträgerwechsel an, der auch ohne gleichzeitige Entnahme denkbar ist (BFH-Urteil in BFHE 239, 76, Rz 14).

- 32** b) Für den Fall einer Übertragung i.S. von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG gilt ebenfalls das § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu entnehmende Regel-Ausnahme-Verhältnis ("es sei denn"), wonach trotz Nichteinhaltung der Sperrfrist eine Rückkehr zur Grundregel des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG (Buchwertfortführung) dann vorgesehen ist, wenn die bis zur Übertragung eines Wirtschaftsguts entstandenen und aufgrund einer anschließenden Veräußerung dieses Wirtschaftsguts durch die Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) aufgedeckten stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind. Deshalb gelten die vom I. Senat des BFH für eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG aufgeführten Gründe auch dann, wenn anlässlich eines unter § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zu subsumierenden Übertragungsvorgangs die zum Zeitpunkt der Übertragung vorhandenen stillen Reserven trotz fehlender Ergänzungsbilanz weiterhin zweifelsfrei und ausschließlich dem übertragenden Gesellschafter zuzuordnen sind. Dies ist bei einer sog. Einmann-GmbH & Co. KG dann der Fall, wenn der an dieser Gesellschaft zu 100 % beteiligte Kommanditist in gleicher Weise auch noch im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des (zuvor) übertragenen Wirtschaftsguts an der KG beteiligt ist, sich also an den Beteiligungsverhältnissen bis dahin nichts geändert hat.
- 33** c) Kommt es in dieser Situation entscheidend darauf an, dass die stillen Reserven des übertragenen Wirtschaftsguts in Verwirklichung des Subjektsteuerprinzips auch nach einer Übertragung i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG bis zur späteren Veräußerung dieses Wirtschaftsguts dem übertragenden Gesellschafter zuzuordnen sind, so ist für die Buchwertfortführung nicht von Bedeutung, ob die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder --wie es im Streitfall das FG aufgrund der von ihm getroffenen Feststellungen nachvollziehbar bejaht hat und wie zwischen den Beteiligten zwischenzeitlich wohl unstreitig ist-- unentgeltlich erfolgt. Die vom I. Senat des BFH anlässlich einer Einbringung (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617) angestellten Erwägungen können deshalb in gleicher Weise auf unentgeltliche Übertragungen Anwendung finden. Dies gilt nicht nur für unentgeltliche Übertragungen i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG (insoweit bejahend Wacker, Neue Wirtschafts-Briefe 2013, 3377, 3383), sondern auch für Übertragungen i.S. der im Streitfall einschlägigen Nr. 2 der Vorschrift.
- 34** d) Gegen die vorgenannte Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG spricht auch nicht der Einwand des FA, dass es dem Gesetzgeber nicht ausnahmslos auf die Wahrung des Subjektsteuerprinzips angekommen sei, weil Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften von der Buchwertfortführung ausgenommen seien. Einerseits beansprucht das Subjektsteuerprinzip auch bei Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften Geltung, was den erkennenden Senat zu einer Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bewogen hat, die diesem Prinzip zur Wahrung der Verfassungskonformität der Norm Rechnung trägt (vgl. BFH-Beschluss vom 15. April 2010 IV B 105/09, BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971), während der I. Senat des BFH die Regelung als verfassungswidrig beurteilt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 10. April 2013 I R 80/12, BFHE 241, 483, BStBl II 2013, 1004). Andererseits ist der Regelungssystematik des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nach den vorstehenden Ausführungen unmittelbar eine Anknüpfung an das Subjektsteuerprinzip zu entnehmen.
- 35** e) Wie bei dem vom I. Senat des BFH entschiedenen Sachverhalt ist auch vorliegend nur die Fallkonstellation zu beurteilen, dass sich an der Beteiligung eines Kommanditisten zu 100 % bis zum Zeitpunkt der Veräußerung eines von ihm zuvor in das Gesamthandsvermögen übertragenen Wirtschaftsguts durch die KG nichts ändert. Da in diesem Fall --wie unter II.2.d und II.3.b ausgeführt-- die Gesamtregelung zur Wahrung der Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nicht zu beachten ist, bedarf es auch keiner Ergänzungsbilanz, um den rückwirkenden Teilwertansatz zu vermeiden. Deshalb braucht der Senat nicht zu der Frage Stellung zu nehmen, ob es --wie es die Finanzverwaltung vertritt (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Dezember 2011 IV C 6-S 2241/10/10002, 2011/0973858, BStBl I 2011, 1279, Rz 26; R 6.15 EStR 2005/2008/2012), ohne diese Rechtsansicht zu erläutern (näher zu ihrer mutmaßlichen Begründung BFH-Urteil in BFHE 242, 240, Rz 14)-- dem übertragenden Gesellschafter einer sog. Einmann-GmbH & Co. KG verwehrt ist, im Hinblick auf eine mögliche, dem Wirtschaftsguttransfer und Rechtsträgerwechsel nachfolgende Änderung der Beteiligungsverhältnisse eine Ergänzungsbilanz aufzustellen, um hierdurch die personelle Zuordnung der bis zum Übertragungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven sicherzustellen und so einen rückwirkenden Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu vermeiden. Nach Ansicht des Senats ist diese Frage mit der (auch) hier vertretenen teleologischen Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG noch nicht entschieden (ausdrücklich offengelassen im BFH-Urteil in BFHE 242, 240, Rz 14).
- 36** 4. Nach diesen Maßstäben musste anlässlich der mit Vertrag vom 13. Dezember 2007 erfolgten Übertragung des Grundstücks X vom Sonderbetriebsvermögen des K in das Gesamthandsvermögen der KG der Buchwert dieses

Wirtschaftsguts fortgeführt werden ungeachtet dessen, dass die KG dieses Grundstück mit Wirkung für das Folgejahr (2008) veräußert hat. Dabei braucht der Senat nicht zu der vom FA aufgeworfenen Frage der Zulässigkeit einer Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) Stellung zu nehmen. Denn unter den im Streitfall vorliegenden Umständen, unter denen § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nicht zu beachten ist (teleologische Reduktion), kommt es für eine Buchwertfortführung auf die von der KG --nachdem sich das FA auf § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG berufen hatte-- mit Schreiben vom 27. April 2010 nachgereichte (negative) Ergänzungsbilanz für den übertragenden Gesellschafter K nicht an. K war als alleiniger Kommanditist auch nach dem streitbefangenen Wirtschaftsguttransfer (Rechtsträgerwechsel) bis zur Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsguts kapitalmäßig zu 100 % an der KG beteiligt. Damit waren dem K die zum Zeitpunkt der Übertragung des Grundstücks X in das Gesamthandsvermögen der KG entstandenen stillen Reserven dieses Wirtschaftsguts auch ohne die Erstellung der in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG genannten Ergänzungsbilanz zweifelsfrei zuzuordnen. Trotz der anschließenden Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsguts durch die KG bedurfte es deshalb im Streitfall keiner Ergänzungsbilanz, um den rückwirkenden Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu vermeiden. Daher ist es im Streitfall auch ohne Bedeutung, dass die KG nachträglich eine Ergänzungsbilanz beim FA eingereicht hat.

- 37** 5. Soweit das FG den angefochtenen Feststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung abgeändert hat, enthält die vorinstanzliche Entscheidung auch der Höhe nach keinen Fehler zu Lasten des FA.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de