

# Grundzüge des Steuerrechts

Grashoff / Mach

15. Auflage 2021  
ISBN 978-3-406-77102-6  
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

**Fall 2: Eintreten eines weiteren Gesellschafters in die Gesellschaft**

**Systematik.** Der Fall des Eintretens von Gesellschaftern in Personengesellschaften bestimmt sich nach § 24 UmwStG. Es handelt sich steuerlich um die *Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft* durch die bisherigen Gesellschafter an den neu eintretenden Gesellschafter. Gedanklich kann auch von einer Einbringung der Anteile an der Gesellschaft in ihrer bisherigen personellen Zusammensetzung in die Personengesellschaft in ihrer neuen personellen Konstellation ausgegangen werden. **380**

**Steuerliche Folgen auf der Ebene der bisherigen Gesellschafter.** Für die Gesellschafter in ihrer neuen personellen Zusammensetzung besteht das Wahlrecht nach § 24 UmwStG, die Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert, einem Zwischenwert oder dem Teilwert anzusetzen. Der Ansatz eines *Zwischenwerts* oder *Teilwerts* führt zur Aufdeckung und sofortigen Versteuerung von stillen Reserven auf der Ebene der bisherigen Gesellschafter. **381**

**Missbrauchsregelung.** Werden die Wirtschaftsgüter mit einem Zwischenwert oder dem Teilwert angesetzt, kommt es grundsätzlich zur Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven. Um missbräuchliche Gestaltungen hinsichtlich der Vergünstigungen der §§ 16 Abs. 4 und 34 Abs. 3 zu vermeiden, regelt § 16 Abs. 2 S. 3 dass die Vergünstigungen nur insoweit zur Anwendung kommen, als die *bisherigen Gesellschafter* an der erweiterten Personengesellschaft nicht beteiligt sind. Hieraus folgt, dass *im Falle des Teil- oder Zwischenwertansatzes* und der Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven bei Eintreten eines Gesellschafters *für die bisherigen Gesellschafter* die genannten Vergünstigungen nur insoweit anwendbar sind, wie stille Reserven auf den neuen Gesellschafter übergehen. Das Eintreten neuer Gesellschafter kann damit *nur teilweise* zum Anlass genommen werden, *Freibetrag* und *ermäßigten Steuersatz* in Anspruch zu nehmen.

In den meisten Fällen wird auf den Ansatz von Zwischen- oder Teilwert verzichtet, es werden die Wirtschaftsgüter mit dem **Buchwert** angesetzt. Gleichwohl liegt ein Fall der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft vor, denn die bisherigen Gesellschafter geben jeweils einen Teil ihrer Beteiligung an der Personengesellschaft zugunsten des eintretenden Gesellschafters auf. Sofern stille Reserven in der Personengesellschaft vorhanden sind, führt die *Wahlentscheidung zur Fortführung der steuerlichen Buchwerte* allerdings nur dazu, dass stille Reserven nicht *sofort* versteuert werden. Die Versteuerung wird beim Buchwertansatz jedoch über den *Lauf der Abschreibung* der Wirtschaftsgüter verteilt bzw. auf den Zeitpunkt ihres *Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen* oder des *Ausscheidens der Gesellschafter* aus der Gesellschaft verschoben. Technisch wird auch hier zumeist der Weg über die Bildung von Ergänzungsbilanzen gewählt. **382**

**Steuerliche Folgen auf der Ebene des eintretenden Gesellschafters.** Ebenso wie im Fall des Gesellschafterwechsels tritt auch beim Eintritt neuer Gesellschafter bei Buchwertfortführung der bisherigen Gesellschafter das Problem höherer Anschaffungskosten im Verhältnis zum Buchwert auf. Der *eintretende* Gesellschafter ist idR verpflichtet, eine Einlage zu leisten, die dem *gemeinen Wert* seines zukünftigen Anteils am Unternehmen entspricht und damit oftmals über dem anteiligen Buchwert liegt. Die *bisherigen* Gesellschafter aber veräußern jeweils einen Teil ihres Anteils an der Personengesellschaft. Auch **383**

in diesem Fall wird technisch der Weg der Bildung von **Ergänzungsbilanzen** gewählt.

**Ergänzungsbilanzen.** Im Unterschied zum Gesellschafterwechsel werden im Fall des Eintretens von Gesellschaftern sowohl eine *Ergänzungsbilanz für den Eintretenden* als auch *Ergänzungsbilanzen für die bisherigen Gesellschafter* aufgestellt. Der eintretende Gesellschafter hat hierbei höhere Anschaffungskosten als zugewiesene Buchwerte und stellt daher im Regelfall eine *positive Ergänzungsbilanz* auf. Die bisherigen Gesellschafter hingegen geben Anteile ab, ihre geleisteten Anschaffungskosten verteilen sich auf einen geringeren verbleibenden Buchwert, sie haben daher umgekehrte, sog. *negative Ergänzungsbilanzen* aufzustellen. In diesen wird das *Mehrkapital* nicht auf der Passivseite, sondern *auf der Aktivseite* ausgewiesen. Die Wirtschaftsgüter werden auf der Passivseite gezeigt und ihrem Abschreibungsverlauf entsprechend bzw. bei deren Ausscheiden gewinnerhöhend aufgelöst.

### Beispiel:

Im vorgenannten Beispiel tritt der Gesellschafter D in die ABC-OHG als neuer Gesellschafter ein. D hat eine Einlage iHv 200 TEUR zu leisten. D werden in der Handelsbilanz 100 TEUR als Buchkapital zugewiesen. Die verbleibenden 100 TEUR werden im Rahmen einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage passiviert. Das Buchkapital beträgt nunmehr 500 TEUR und verteilt sich auf Festkapitalanteile iHv 400 TEUR für die vier Gesellschafter A, B, C und D sowie eine gesamthänderisch gebundene Rücklage iHv 100 TEUR. Diese Rücklage steht allen vier Gesellschaftern zu gleichen Teilen zu.

Der **Gesellschafter D** bildet eine *positive Ergänzungsbilanz* zum 1.1.2021, in welcher er auf der Passivseite den Mehrwert iHd Betrags ausweist, der der Differenz zwischen eingezahltem und zugewiesenem Kapital entspricht. Zugewiesen wurde dem D sowohl das anteilige Festkapital iHv 100 TEUR als auch sein Anteil an der gesamthänderisch gebundenen Rücklage iHv 25 TEUR. Das in der Ergänzungsbilanz auszuweisende Mehrkapital beträgt damit 200 TEUR  $\cdot$   $\frac{1}{4}$  = 50 TEUR. Dieser Mehrwert entfällt iHv 30 TEUR auf das Anlagevermögen und iHv 20 TEUR auf den Geschäfts- oder Firmenwert. Die Abschreibung erfolgt wie im Fall des Gesellschafterwechsels.

Die **übrigen Gesellschafter** haben das Mehrkapital iHv jeweils 25 TEUR durch Bildung von Ergänzungsbilanzen zu egalisieren, wenn sie die Buchwerte nach § 24 UmwStG steuerneutral fortführen wollen. Sie haben daher jeweils negative Ergänzungsbilanzen aufzustellen, in denen das Minderkapital iHv jeweils 25 TEUR auf der Aktivseite ausgewiesen wird. Es wird jeweils auf der Passivseite den Wirtschaftsgütern zugewiesen, auf die es entfällt. Je 10 TEUR sind somit auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und je 15 TEUR auf den Geschäfts- oder Firmenwert zu beziehen. In den negativen Ergänzungsbilanzen werden die Wirtschaftsgüter über die in der OHG-Steuerbilanz geltenden Nutzungsdauern gewinnerhöhend aufgelöst.

### Fall 3: Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft

**384 Systematik.** Der Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft ist vergleichsweise weniger kompliziert. In der Regel sehen Gesellschaftsverträge im Falle des Ausscheidens von Gesellschaftern *Abfindungsregelungen* vor. Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so

wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern zu, § 738 Abs. 1 S. 1 BGB. Die in dieser Vorschrift angeordnete *Gesamtrechtsnachfolge* gilt über § 105 Abs. 3 HGB und § 161 Abs. 2 HGB auch für die OHG und die KG. Wird in Ermangelung stiller Reserven nur das Kapital ausgezahlt, ergeben sich weder für den ausscheidenden noch für die verbleibenden Gesellschafter steuerliche Konsequenzen. *Buchmäßig* wird dann entweder das Kapital gegen Verbindlichkeit gegenüber ausscheidenden Gesellschaftern *vermindert* oder in Höhe der einzustellenden Verbindlichkeit eine *Entnahme* der verbleibenden Gesellschafter erfasst. Ist die Abfindung, wie regelmäßig, höher als der Buchwert des ausscheidenden Gesellschafters, kommt es zu steuerlichen Konsequenzen.

**Steuerliche Folgen auf der Ebene des ausscheidenden Gesellschafters.** Die an den ausscheidenden Gesellschafter gezahlte Abfindung ist, sofern sie seinen Anteil am Buchkapital übersteigt, steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn. Der Gewinn ist ggf. (idR nach Vollendung des 55. Lebensjahrs des ausscheidenden Gesellschafters und auf Antrag) nach §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 steuerbegünstigt, → Rn. 160 f. Er ist gewerbsteuerfrei, wenn der ausscheidende Gesellschafter eine natürliche Person ist, → Rn. 342. 385

**Sonderbetriebsvermögen.** Voraussetzung der Vergünstigung ist wiederum eine steuerlich konforme Behandlung des Sonderbetriebsvermögens, → Rn. 148, 376.

**Steuerliche Folgen auf der Ebene der verbleibenden Gesellschafter.** Die verbleibenden Gesellschafter haben *nachträgliche Anschaffungskosten* iHd den Buchwert des ausscheidenden Gesellschafters *übersteigenden* Abfindungsanspruchs. Diese Mehrwerte werden durch Aufstockung der Buchwerte den bestehenden Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz der Gesellschaft zugeordnet bzw. einem Geschäfts- oder Firmenwert zugeschlagen. Handelsrechtlich dürfen diese entsprechenden Mehrwerte auch erfolgsneutral gegen das Eigenkapital der verbleibenden Gesellschafter gebucht werden. Das IDW ermöglicht beide Behandlungsweisen (IDW ERS HFA 7 nF Tz. 58a, 59). Ein etwaiger gewerbsteuerlicher Verlustvortrag erlischt in Höhe der Quote des ausscheidenden Gesellschafters. 386

#### Beispiel:

Aus der ABC-OHG scheidet der 60-jährige Gesellschafter A mit Ablauf des 31.12.2020 aus. A erhält ein *Abfindungsguthaben* iHv 200 TEUR, das iHv 100 TEUR seinem Buchkapital entspricht und iHv weiteren 100 TEUR stille Reserven im Unternehmen abgilt. In der Schlussbilanz zum 31.12.2020 bucht der Buchhalter der Gesellschaft das Kapital des A (100 TEUR) aus und stellt in Höhe von 200 TEUR eine Verbindlichkeit gegen den ausgeschiedenen Gesellschafter ein. I. H. d. das Buchkapital übersteigenden Verbindlichkeitsbetrags von 100 TEUR werden auf der Aktivseite Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens um 40 TEUR aufgestockt und ein Geschäfts- oder Firmenwert iHv 60 TEUR ausgewiesen. Alternativ hätte dieser Betrag auch mit dem Eigenkapital der verbleibenden Gesellschafter verrechnet werden können. *Dann* wären *positive steuerliche Ergänzungsbilanzen* der verbleibenden Gesellschafter zu bilden gewesen. Der Gesellschafter A erzielt einen Veräußerungsgewinn iHv 100 TEUR, der nach §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 steuerbegünstigt ist.

#### Fall 4: Realteilung der Personengesellschaft

**387 Systematik.** Die Aufdeckung und Versteuerung der in der Personengesellschaft enthaltenen stillen Reserven anlässlich der Liquidation der Gesellschaft (→ Rn. 159) kann unter Ausnutzung der Grundsätze der Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 bis 4 vermieden werden. Die Realteilung ist systematisch mit der *Aufspaltung* gem. § 123 Abs. 1 UmwG verwandt. Sie setzt *Beendigung und Auflösung einer Personengesellschaft* und *Übernahme von Teilen des Betriebsvermögens* durch *jeden Gesellschafter* dergestalt voraus, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Sie kann auch in der Variante vorliegen, dass das Betriebsvermögen wiederum in Personengesellschaften überführt wird, an welchen die Gesellschafter wirtschaftlich jeweils allein beteiligt sind (zB 100%ige Beteiligung als Kommanditist an einer GmbH & Co. KG). Weitere Voraussetzung der Realteilung ist, dass die empfangenden Gesellschafter keine Körperschaften iSd KStG (zB GmbH, AG) sind. Ist dies jedoch der Fall, sind die Wirtschaftsgüter, soweit sie auf die genannten Gesellschafter entfallen, mit ihren steuerlichen Teilwerten anzusetzen. Die anteiligen stillen Reserven sind der Besteuerung zuzuführen.

**Neuere Entwicklung in der Rechtsprechung.** Der BFH hat den Anwendungsbereich der Realteilung durch neuere Rechtsprechung stark ausgeweitet. Die *Beendigung* und *Auflösung* der Personengesellschaft ist nunmehr nicht mehr erforderlich. Die Gesellschaft kann durch die übrigen Gesellschafter fortgeführt werden, wenn ein Gesellschafter als Abfindung einen die Qualität eines Teilbetriebs aufweisenden Betriebsteil (BFH 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37) oder neuerdings sogar stattdessen nur Einzelwirtschaftsgüter ohne Teilbetriebseigenschaft erhält, die in einem Betriebsvermögen fortgeführt werden (BFH 30.3.2017 – IV R 11/15, DStR 2017, 1376). Die Fälle der Beendigung und Auflösung der Gesellschaft werden nunmehr vom BFH als Fälle *echter Realteilung*, die der Fortsetzung der Gesellschaft als *unechte Realteilung* bezeichnet, BFH 16.3.2017 – IV R 31/14, DStR 2017, 1381. Die Finanzverwaltung hat sich diesem neuen Grundverständnis angeschlossen, BMF 19.12.2018 – IV C 6 – S 2242/07/10002, DStR 2019, 55. Lediglich die Übertragung auf eine andere Personengesellschaft, an welcher einer oder mehrere der bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft beteiligt sind, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zum Buchwert möglich.

**388 Steuerliche Folgen.** Bei der Realteilung ist **zwingend der Buchwert** anzusetzen. Es besteht nicht das Wahlrecht, die übertragenen Wirtschaftsgüter alternativ mit einem Zwischenwert oder dem Teilwert anzusetzen.

**Missbrauchsregelung, Sperrfrist.** Um zu vermeiden, dass das Instrument der Realteilung lediglich dazu in Anspruch genommen wird, durch eine der Realteilung nachfolgende Übertragung bestimmter Wirtschaftsgüter eine nachgelagerte Versteuerung auf der Ebene bestimmter Gesellschafter herbeizuführen, ist in § 16 Abs. 3 S. 3 eine Missbrauchsregelung vorgesehen. Die Regelung greift, soweit im Nachgang zu der Realteilung innerhalb einer Sperrfrist Wirtschaftsgüter übertragen werden, die in ihrer Gesamtheit die Qualität von *Teilbetrieben* haben. Gegebenenfalls sind die Werte rückwirkend mit ihrem steuerlichen Teilwert anzusetzen.

**389 Spitzenausgleich.** Wird bei einer Realteilung ein Sonderbetrag zwischen den Gesellschaftern zum Ausgleich von Wertunterschieden der empfangenen Wirtschaftsgüter geleistet (Spitzenausgleich), liegen iHd spitz geleisteten Betrags

auf der Seite des Leistenden *Anschaffungskosten* und bei dem empfangenden Mitunternehmer ein *Veräußerungsgewinn* vor. Der Spitzenausgleich erfolgt immer dann, wenn es nicht gelingt, Wirtschaftsgüter nach der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung aufzuteilen.

### Beispiel:

Am Vermögen der ABC-OHG sind A, B und C zu je 100 TEUR beteiligt. Die ABC-OHG wird zum 31.12.2020 aufgelöst. Die Gesellschafter beabsichtigen, das Geschäft in drei Einzelunternehmen fortzuführen. Es wird verabredet, dass A das *Grundstück*, B die *Anteile an einer Tochter-Personengesellschaft* und C *alle übrigen Wirtschaftsgüter* übernimmt. Die Buchwerte der genannten Wirtschaftsgüter betragen jeweils 100 TEUR. Der steuerliche Teilwert des Grundstücks wird mit 250 TEUR, der der Tochter-Personengesellschaft mit 150 TEUR und der der übrigen Wirtschaftsgüter mit 200 TEUR beziffert. Das Betriebsvermögen der ABC-OHG hat somit insgesamt einen steuerlichen Teilwert iHv 600 TEUR. Um die Liquidation der Gesellschaft und die Zuteilung des Liquidationserlöses nach den Regelungen der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilung zu gestalten, hat A dem B einen Spitzenausgleich iHv 50 TEUR zu bezahlen. Weil Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden, sind die Grundsätze der Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 anwendbar. Diese Rechtsfolge ist nicht disponibel und gilt grundsätzlich unabhängig von der Stellung eines entsprechenden Antrags. Weil A dem B einen Spitzenausgleich iHv 50 TEUR zu leisten hat, liegt eine Realteilung mit Spitzenausgleich vor. B erzielt einen Veräußerungsgewinn iHv 50 TEUR, A hat Anschaffungskosten i. H. desselben Betrags. B hat den Veräußerungsgewinn als laufenden Gewinn zu versteuern. Hätte es sich bei dem Grundstück, das dem A zugewiesen wurde, um einen steuerlichen Teilbetrieb gehandelt, hätte B die Vergünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 in Anspruch nehmen können. A bilanziert das Grundstück in seinem Einzelunternehmen mit 250 TEUR.

### c) Unentgeltliche Übertragungen

**Wirtschaftsgüter.** Ist bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern, die insgesamt nicht die Qualität eines *Betriebsvermögens* oder eines *Teilbetriebs* haben, *Entgeltlichkeit* durch die Vereinbarung einer Gegenleistung oder der Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten *nicht* gegeben, ist von einer *unentgeltlichen Übertragung* auszugehen. Dieser kann eine Schenkung oder eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zugrunde liegen.

390

**Geschenk.** Der unentgeltlichen Übertragung kann zivilrechtlich eine Schenkung zugrunde liegen. Diese kann geschäftlich nützlich sein, die Übertragung kann daher beim Leistenden nach § 4 Abs. 4 in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten Betriebsausgabe sein. In diesem Fall ist allerdings bei Übersteigen der **Freigrenze** in Höhe von 35 EUR pro Geschäftsfreund und Wirtschaftsjahr insgesamt vom Vorliegen nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben auszugehen, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 → Rn. 107 ff. Ist die Schenkung privat veranlasst, liegt eine Entnahme vor; dann wird die Leistung mit dem Teilwert bewertet. Beim Empfänger ist das Geschenk ebenfalls ertragsteuerlich zu behandeln. Bei Nichtselbstständigen können lohnsteuerliche Folgen in Frage kommen.

**Gesellschaftsrechtliche Veranlassung.** Liegt der unentgeltlichen Übertragung eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung zugrunde, ist der Anwendungsbe-  
reich des § 6 Abs. 5 zu prüfen. Als „Übertragung“ einzelner Wirtschaftsgüter  
werden hierbei steuerlich Fälle behandelt, die zivilrechtlich oft nicht einmal  
einen Rechtsträgerwechsel beinhalten. Betroffen sind insb. Transfers von Wirt-  
schaftsgütern, die sich zwischen verschiedenen steuerlichen Vermögenssphä-  
ren desselben Steuerpflichtigen bewegen. Es handelt sich um Vermögenstran-  
sfers eines Steuerpflichtigen zwischen dessen verschiedenen **Betriebsvermögen**  
(Einzelunternehmen), **Sonderbetriebsvermögen** oder einer **Mitunternehmer-**  
**schaft**, an welcher der Steuerpflichtige als Mitunternehmer beteiligt ist.

- 391** Bei allen in § 6 Abs. 5 geregelten Fällen erfolgen die jeweiligen Transaktionen **unentgelt-**  
**lich** oder **entgeltlich** (gegen *Gewährung* oder *Minderung* von *Gesellschaftsrechten*). Buch-  
halterisch werden diese Vorgänge regelmäßig durch Ansprache des Kapitals abgebildet.  
Werden Wirtschaftsgüter aus Betriebsvermögen (Einzelunternehmen) oder Sonderbe-  
triebsvermögen transferiert, liegt zumeist eine **unentgeltliche** Übertragung vor. Tech-  
nisch erfolgt die Übertragung hier als Einlage und Entnahme. Bei Übertragungen von  
Wirtschaftsgütern in oder aus Mitunternehmerschaften kann die Übertragung sowohl  
gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten (**entgeltlich**) oder gegen  
eine gesamthänderisch gebundene Rücklage (**unentgeltlich**) erfasst werden.
- 392** Die **Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter** zum Buchwert ist in folgenden Fällen  
möglich (jeweils § 6 Abs. 5 nähere Bezeichnung der Sätze und Nrn.):
- Übertragung aus dem Betriebsvermögen eines **Einzelunternehmens** in das eines  
anderen **Einzelunternehmens** desselben Steuerpflichtigen (Satz 1, *unentgeltlich*),
  - Übertragung aus dem Betriebsvermögen eines **Einzelunternehmens** des Steuer-  
pflichtigen in das **Sonderbetriebsvermögen** bei einer Personengesellschaft, bei der  
dieser als Mitunternehmer beteiligt ist, oder umgekehrt (Satz 2, *unentgeltlich*),
  - Übertragung zwischen **verschiedenen Sonderbetriebsvermögen** desselben Steuer-  
pflichtigen bei verschiedenen Personengesellschaften, bei denen der Steuerpflich-  
tige Mitunternehmer ist (Satz 2, *unentgeltlich*),
  - Übertragung aus dem Betriebsvermögen eines **Einzelunternehmens** in das Be-  
triebsvermögen einer Personengesellschaft, an welcher der Steuerpflichtige als Mit-  
unternehmer beteiligt ist (Satz 3 Nr. 1, *entgeltlich* oder *unentgeltlich*),
  - Übertragung aus dem **Sonderbetriebsvermögen** eines Mitunternehmers in das Be-  
triebsvermögen derselben Personengesellschaft oder einer anderen Personengesell-  
schaft, an der der Steuerpflichtige als Mitunternehmer beteiligt ist, oder umgekehrt  
(Satz 3 Nr. 2, *entgeltlich* oder *unentgeltlich*),
  - Übertragungen **zwischen den Sonderbetriebsvermögen** verschiedener Mitunter-  
nehmer derselben Personengesellschaft (Satz 3 Nr. 3, *unentgeltlich*, hier sind abwei-  
chend zu allen vorgenannten Transaktionen mehrere Steuerpflichtige betroffen,  
denkbar ist zB ein Tausch),
  - jedoch **nicht** eine Übertragung zwischen den Betriebsvermögen verschiedener Per-  
sonengesellschaften, an denen der Steuerpflichtige als Mitunternehmer beteiligt ist  
(Übertragung zwischen **Schwesterpersonengesellschaften**). Dieser Fall ist nicht im  
Gesetz geregelt und nach Auffassung des BMF auch nicht durch analoge Anwen-  
dung der vorstehenden Regelungen abzubilden, obwohl eine Übertragung vom Be-  
triebsvermögen einer Personengesellschaft in das Betriebsvermögen eines Mitunter-  
nehmers und eine Übertragung vom Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in  
das Betriebsvermögen einer anderen, beteiligungsidentischen Personengesellschaft  
jeweils für sich genommen zum Buchwert möglich wäre. Hier gibt es ferner wider-

streitende Auffassungen innerhalb des BFH. Während der IV. Senat die Möglichkeit einer steuerneutralen Übertragung durch entsprechend weite Auslegung des Gesetzeswortlauts sieht, lehnt der I. Senat dies mit Verweis auf den klaren Gesetzeswortlaut ab. Letzterer hat die Sache dem BVerfG zur Entscheidung mit Verweis auf eine mögliche Gleichheitswidrigkeit nach Art. 3 GG vorgelegt (2 BvL 8/13).

### Beispiele:

Der Einzelunternehmer A betreibt einen *Schraubenhandel* auf eigenem Grundstück. Auf das Grundstück entfallen stille Reserven iHv 500 TEUR. A ist ferner Gesellschafter einer *Schraubenproduktionsgesellschaft* in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Schließlich betreibt A ebenfalls als Einzelunternehmen auf Wunsch seiner Ehefrau ein *Einzelhandelsgeschäft* für hochwertige Damenoberbekleidung. A zieht mit dem Schraubenhandel in eine gemietete Fläche um. Nutzt er das Grundstück zukünftig im Zusammenhang mit dem **Einzelhandelsunternehmen**, so ändert sich in der Zuordnung des Eigentums nichts, A bleibt Eigentümer des Grundstücks. Buchhalterisch entnimmt A allerdings das Grundstück aus dem Schraubenhandelseinzelunternehmen und legt es in das Bekleidungs-Einzelhandelsunternehmen ein. Stille Reserven müssen nicht aufgedeckt werden, weil die Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 S. 1 möglich ist. **Vermietet** A das Grundstück an die **Produktionsgesellschaft**, so wird es in das Sonderbetriebsvermögen eingelegt. Die Entnahme aus dem Einzelunternehmen ist zum Buchwert möglich. Dasselbe gilt für die **Einlage** des Grundstücks in das Betriebsvermögen der **Produktionsgesellschaft**. Hingegen ist bei der Übertragung des Grundstücks auf die Produktionsgesellschaft gegen **Übernahme von Verbindlichkeiten** oder gegen Gutschrift auf dem **Darlehenskonto des Gesellschafters** eine **entgeltliche Veräußerung** anzunehmen, bei welcher der Gesellschafter einen Gewinn realisiert.

Der Verzicht auf die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven ist an gewisse Sperrfristen gebunden, die in § 6 Abs. 5 S. 4 geregelt sind.

**Betriebsvermögen, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteile.** Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebsvermögens (Einzelunternehmens), Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils führt gem. § 6 Abs. 3 grundsätzlich *nicht* zur Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven. Die Übertragung ist zum Buchwert möglich. Hauptanwendungsfall der unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 ist die Schenkung im Wege der *vorweggenommenen Erbfolge* oder die Übertragung im *Erbwege*. Ein weiterer Anwendungsfall ist bei der Anwachsung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 738 BGB zu sehen. 393

Voraussetzung des § 6 Abs. 3 ist die *Unentgeltlichkeit* der Übertragung. Liegt eine *Teilentgeltlichkeit* zB durch die Verpflichtung zur Zahlung von *Gleichstellungsgeldern* an weichende Erbberechtigte bzw. Erben oder aufgrund eines *Erbvertrages* vor, ist der Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil *aufzugliedern* und steuerlich getrennt zu beurteilen. Bei der vollentgeltlichen Übertragung bzw. im Bereich des unentgeltlichen Teils bei Teilentgeltlichkeit gilt die sog. *Fußstapfentheorie*, dh der Nachfolger ist grundsätzlich an die steuerlichen Wertansätze des alten Inhabers gebunden.

**Beispiel:**

A betreibt ein Schraubenhandelsunternehmen als eingetragener Kaufmann. Das Einzelunternehmen hat einen Verkehrswert von 1 Mio. EUR, der Buchwert liegt bei 250 TEUR. A verstirbt. Sein einziger Sohn S ist Alleinerbe und führt das Unternehmen fort. Nach § 6 Abs. 3 hat S die Buchwerte des A fortzuführen, es kommt auf der Ebene des A im Zeitpunkt seines Ablebens nicht zur Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven in Höhe von 750 TEUR.

394

**Schaubild: Übertragungen**