

BFH: Buchwertübertragung – Keine Sperrfristverletzung bei Einmann-GmbH & Co. KG

EStG § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2, S. 4

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 Gesamthandvermögen 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 S. 4 EStG veräußert. Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut in der Gesamthandbilanz der KG mit dem bisherigen Buchwert ausgewiesen und deshalb für den Übertragenden keine negative Ergänzungsbilanz erstellt worden ist (Anschluss an BFH v. 31.7.2013, I R 44/12, BeckRS 2013, 96200, Anm. Obermeir SteuK 2013, 496).

BFH, Urt. v. 26.6.2014 – IV R 31/12, BeckRS 2014, 96186 (Vorinstanz: BeckRS 2012, 95914)

Sachverhalt

Klägerin (Kl.) ist eine sog. Einheits-GmbH & Co. KG. Deren alleiniger Kommanditist war Eigentümer eines, sich bei ihm im Sonderbetriebsvermögen (SBV) I befindenden, Betriebsgrundstücks. Im Streitjahr 2007 brachte er dieses Grundstück zum Buchwert ohne Gegenleistung in das Gesamthandvermögen der Gesellschaft ein, die die Immobilie insofern zum Stichtag mit ihrem Buchwert aktivierte. Mit Wirkung zum Januar 2008 veräußerte die Gesellschaft das Betriebsgrundstück. Das FA sah darin eine schädliche Verwendung i.S. des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG, da die Veräußerung innerhalb der dreijährigen Sperrfrist erfolgt sei. Sie setzte deshalb rückwirkend für das Streitjahr für die Übertragung aus dem SBV in das Gesamthandvermögen anstelle des Buchwerts den Teilwert der Immobilie an. Die Kl. reichte daraufhin eine berichtigte Gesamthandbilanz und eine Ergänzungsbilanz für den Kommanditisten, in der der entstandene Gewinn neutralisiert wurde, ein. Gleichwohl hielt das FA am Teilwertansatz fest. Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren eingereichte Klage hatte Erfolg.

Entscheidung

Die Revision des FA war unbegründet. Das FG sei im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass anlässlich der unentgeltliche Übertragung des Grundstücks vom SBV des Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen der KG der Buchwert dieses Grundstücks fortzuführen und deshalb die bis zur Übertragung der stillen Reserven entstandenen stillen Reserven nicht aufzudecken seien. Die Veräußerung des übertragenen Grundstücks durch die KG lasse die Fortführung von dessen Buchwert unberührt. Der I. Senat des BFH habe für einen unter § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG subsumierten Fall der Einbringung des

Grundstücks einer AG (später GmbH) als alleiniger Kommanditistin einer neu gegründeten GmbH & Co. KG entschieden, dass die Buchwertfortführung nicht dadurch rückwirkend aufgehoben werde, dass die KG – bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen – das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist veräußere. Nach Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG komme ein rückwirkender Teilwertansatz jedenfalls dann nicht in Betracht, wenn bis zur Einbringung (Übertragung) des Wirtschaftsguts entstandene und aufgrund der Veräußerung des Wirtschaftsguts durch die Personengesellschaft aufgedeckten stillen Reserven dem weiterhin zu 100% am Vermögen und Ergebnis der Personengesellschaft beteiligten einbringen den Mitunternehmer zuzurechnen seien. Da unter diesen Voraussetzungen die Gesamtregelung zur Wahrung der Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 5 S. 4 EStG nicht zu beachten sei (teleologische Reduktion), bedürfe es auch keiner Ergänzungsbilanz, um den rückwirkenden Teilwertansatz zu vermeiden. Diese Rechtsauffassung sei auch für den Fall der unterlassenen Aufstellung einer Ergänzungsbilanz anlässlich einer unter § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG zu subsumierenden Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem SBV eines zu 100% beteiligten Kommanditisten in das Gesamthandvermögen der KG und dessen Veräußerung innerhalb der Sperrfrist anzuwenden, wenn sich an den Beteiligungsverhältnissen bis zur Veräußerung des übertragenden Wirtschaftsguts nichts geändert habe.

Praxishinweis

Der IV. Senat schließt sich damit der Rechtsprechung des I. Senats aus dem Jahr 2013 an. Beide Senate stellen sich damit gegen R 6.15 EStR. Ein rückwirkender Teilwertansatz scheidet damit in all den Fällen aus, in denen sich die Beteiligungsverhältnisse bis zur Einbringung nicht verändert haben. Da unter diesen Voraussetzungen nach Ansicht des BFH die Gesamtregelung zur Wahrung der Sperrfrist nicht zu beachten ist, bedarf es auch keiner Ergänzungsbilanz, um den rückwirkenden Teilwertansatz zu vermeiden. Ob bei einer zwischenzeitlichen Beteiligungsveränderung eine bei Einbringung für den vermögensmäßigen Alleingesellschafter erstellte Ergänzungsbilanz den rückwirkenden Ansatz des Teilwertes verhindert, ist umstritten. Die Finanzverwaltung verneint die Frage (BMF v. 8.12.2011, IV C 6 – S 2241/10/10002, BeckVerw 255810, Rn. 26), das FG Düsseldorf bejaht sie (Urt. v. 6.7.2012, 3 K 2579/11 F, BeckRS 2012, 95914), der BFH legt sich im Anmerkungsurteil ausdrücklich nicht fest.

*RA/FASt Michael Bisle,
Epple, Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg*