

# Personengesellschaften im Fokus

## Übertragung von Wirtschaftsgütern und Mitunternehmeranteilen

*Prof. Dr. Dirk Jäschke, Dresden*

### **I. Einleitung**

### **II. Die Struktur von § 6 Abs. 3 EStG, § 6 Abs. 5 EStG sowie von § 24 UmwStG (Überblick)**

1. Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG
2. Unentgeltliche Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG
3. Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG

### **III. Aktuelle Einzelfragen nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH, dem UmwStE 2011 und dem BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011**

1. Trennungs- und Einheitstheorie im Einkommensteuergesetz
2. Mischentgelte und "schädliche" Gegenleistungen in § 6 Abs. 5 EStG und § 24 UmwStG

Exkurs: Mischentgelt bei § 25 UmwStG: Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft unter Einräumen einer Darlehensforderung

3. Übertragene Wirtschaftsgüter bei § 6 Abs. 5 EStG
4. Das Verhältnis von § 6 Abs. 5 EStG zu den Tatbeständen des UmwStG (Gesamtplan)
5. Insbesondere: Ausgliederungsmodell
6. Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung keine Entnahme?
7. Abspaltung bei doppelstöckiger Personengesellschaft

### **IV. Fazit**

## I. Einleitung

Ertragsteuerliche Regelungen zur Umstrukturierung von bzw. auf Personengesellschaften oder im Umfeld von Personengesellschaften sind im Gesetz auf verschiedene Stellen "verstreut". Sie finden sich

- im Einkommensteuergesetz insbesondere in § 6 Abs. 3 ("vorweggenommene Erbfolge"), § 6 Abs. 5 (Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter) und § 16 EStG (Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, Betriebsaufgabe und - als Spezialfall der Betriebsaufgabe - die Regelungen zur Realteilung),
- im Umwandlungssteuergesetz in §§ 3 ff. UmwStG (Umwandlung von Kapitalgesellschaften in bzw. auf Personenunternehmen), §§ 15, 16 UmwStG (Auf- bzw. Abspaltung von Mitunternehmeranteilen und Mitunternehmerteilanteilen bzw. auf eine Personengesellschaft), § 20 UmwStG (Einbringung von Mitunternehmeranteilen oder Mitunternehmerteilanteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sowie § 24 UmwStG (Einbringung in eine Personengesellschaft) und § 25 UmwStG (Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft),
- im Gewerbesteuerengesetz § 10a Satz 4 f. GewStG (Kürzung vortragsfähiger Fehlbeträge bei Anteilseignerwechsel)

Einige gesetzliche Regelungen sind neueren Datums. Teilweise lösten sie richterrechtlich entstandene Regelungen ab, die aus Sicht des Gesetzgebers nur in veränderter Form fortgelten sollten (z. B. § 6 Abs. 5 EStG – in mehreren Zwischenschritten – in der Nachfolge des früheren Mitunternehmererlasses; § 10a Satz 4 f. GewStG in Reaktion auf BFH vom 17.1.2006 VIII R 96/04, BFHE 213 S. 12, vgl. BR-Druck 622/06 S. 31 f.; § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG als modifizierte Fortführung der vom BFH entwickelten Realteilungsgrundsätze, in denen der BFH – BFH vom 10.12.1991 VIII R 69/86, BStBl II 1992 S. 385 – einen Fall einer reziprok analogen Anwendung des § 24 UmwStG sah; zu § 24 UmwStG siehe im Folgenden unter II.3).

In der Praxis wird dabei für Umstrukturierungen im betrieblichen Bereich vor allem die Regelungen des **§ 6 Abs. 3 EStG**, **§ 6 Abs. 5 EStG** sowie des **§ 24 UmwStG** zurückgegriffen. Zu zwei dieser drei Regelungen ergingen in letzter Zeit aktuelle BMF-Schreiben, nämlich der neue Umwandlungssteuerlass vom 11.11.2011 (BStBl I 2011 S. 1314) und das BMF-Schreiben vom 8.12.2011 zu "Zweifelsfragen zur Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG" (BStBl I 2011

S. 1279). Außerdem gibt es zu diesen Regelungen bzw. im Umfeld dieser Regelungen aktuelle Rechtsprechung. Die folgenden Ausführungen sollen deswegen diese Regelungen zunächst kurz vorstellen. Danach werden einige aktuelle, praxisrelevante Zweifelsfragen vorgestellt und erläutert.

Dabei beschränken sich die Ausführungen auf Übertragungsfälle, also auf Vorgänge mit einem Rechtsträgerwechsel (Hauptfälle: Veräußerung, Tausch, Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, verdeckte Einlage). Diese grenzt das EStG terminologisch von den sog. Überführungsfällen ab, also Fällen, bei denen Wirtschaftsgüter zwar aus zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre wechseln oder aus einer betrieblichen Sphäre in eine andere überführt werden, dies jedoch nicht mit einem Rechtsträgerwechsel verbunden ist (Beispiele: aus einem in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen; Einlage aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen; Entnahme aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen; Überführung aus einem Betriebsvermögen in ein Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt).

Der guten Ordnung halber sei schließlich vorab angemerkt, dass Mitunternehmeranteile steuerlich betrachtet keine Wirtschaftsgüter darstellen. Wenn von der Übertragung von Mitunternehmeranteilen gesprochen wird, ist damit bezogen auf das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gemeint die Übertragung von Bruchteilen der Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen in Höhe der Beteiligungsquote des betreffenden Mitunternehmeranteils.

## **II. Die Struktur von § 6 Abs. 3, § 6 Abs. 5 sowie von § 24 UmwStG (Überblick)**

### **1. Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG**

§ 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG löste den alten Mitunternehmererlass und die diesem Erlass zugrunde liegende BFH-Rechtsprechung ab, die in den nunmehr in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG aufgeführten Fällen - ohne gesetzliche Grundlage - ein Wahlrecht zwischen Buch-, Zwischen- und Teilwertansatz einräumten. Das Gesetz sieht nunmehr **für Übertragungen bei Mitunternehmerschaften (unentgeltlich oder gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten)** allerdings bewusst keine Wahlrechte mehr vor. Entweder sind zwingend Buchwerte fortzuführen, oder es sind (soweit die Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt ist, bei Verletzung der Sperrfristen oder Eingreifen der Körperschaftsklausel) zwingend die Teilwerte anzusetzen.

Mit § 6 Abs. 5 EStG führte der Gesetzgeber im Übrigen die zuvor lediglich in Rechtsprechung und Literatur entwickelten, auslegungsbedürftigen Begriffe der stillen Reserven (Satz 1), des Sonderbetriebsvermögens (Satz 2 f.) und der Ergänzungsbilanz (S. 4) in das Einkommensteuergesetz ein, ohne sie hier oder an anderer Stelle im Gesetz näher zu bestimmen (zu einer - normspezifischen - Definition des Begriffs der stillen Reserven siehe aber § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG).

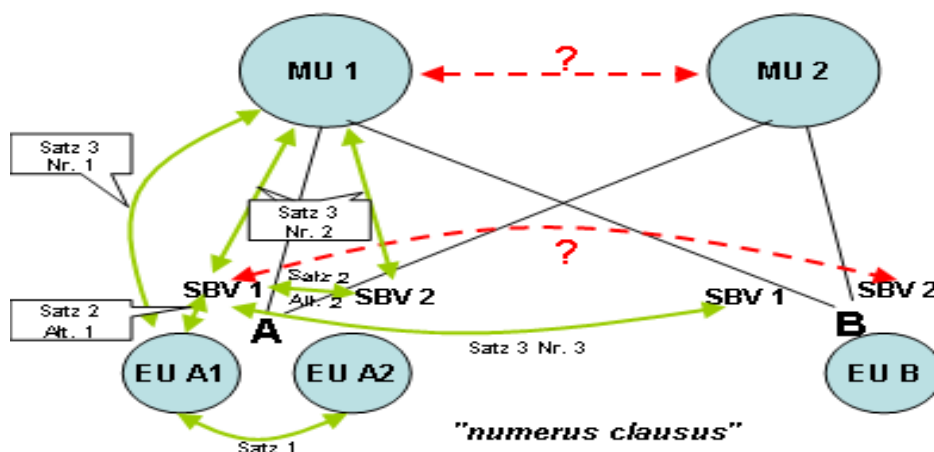
Eine unterschiedliche Behandlung der Übertragungsobjekte (einzelne Wirtschaftsgüter vs. qualifizierte Sachgesamtheiten, insbes. Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) existiert erst seit dem StEntlG 1999/2000/2002. Zuvor wurde der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern in allen Übertragungsfällen ein Wahlrecht auf Fortführung oder Auflösung der stillen Reserven eingeräumt. Das beruhte historisch auf der Vorstellung der Rechtsprechung, der Betrieb der Gesellschaft sei auch ein Betrieb des jeweiligen Gesellschafters, und die Einbringung von Wirtschaftsgütern aus einem anderen Betrieb des Gesellschafters sei deswegen wie die Überführung zwischen zwei Betrieben des Steuerpflichtigen zu behandeln, erlaube also eine Abwicklung zu Buchwerten (BFH vom 15.7.1976 I R 17/4, BStBl II 1976 S. 748 sog. Einbringungsurteil; in der Folge wiederholt bestätigt, z. B. BFH vom 25.7.2000 VIII R 46/99, BFHE 192 S. 516, BFH/NV 2000 S. 1549, DB 2000 S. 1549, DStR 2000 S. 1905). Man kann dies als Ausdruck des (auch international häufig vorkommenden) sog. Transparenzprinzips verstehen, wonach die - gemeinsam erwirtschafteten - Einkünfte und das Vermögen der Gesellschaft unabhängig von der zivilrechtlichen Einordnung der Gesellschaft als (anteilige) originäre Einkünfte und Vermögen des Gesellschafters behandelt werden (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; BFH vom 3.5.1993 GrS 3/92, BStBl II 1993 S. 616, 621; vom 3.7.1995 GrS 1/93, BStBl II 1995 S. 617, 621; vom 25.7.2000 VIII R 46/99, BFHE 192 S. 516, BFH/NV 2000 S. 1549, DB 2000 S. 1549, DStR 2000 S. 1905).

Gleichzeitig können sich Gesellschafter und Gesellschaft auch wie Fremde gegenüber treten und Betriebe oder einzelne Wirtschaftsgüter entgeltlich übertragen. Deshalb hatte der BFH den Gesellschaftern seit dem Einbringungsurteil das Recht eingeräumt, die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als tauschähnlichen Vorgang zu behandeln. Nachdem dieser Grundsatz in § 22 UmwStG 1969, § 24 UmwStG 1977 für qualifizierte Sachgesamtheiten anerkannt war, hatten Rechtsprechung und Mitunternehmererlass diese Wertung für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter sowie die Realteilung übernommen (BMF vom 20.12.1977, BStBl I

1978 S. 8; BFH vom 19.1.1982 VIII R 21/77, BStBl II 1982 S. 456; siehe aber auch BFH vom 29.7.1997 VIII R 57/94, BStBl II 1998 S. 652, 655).

Mit diesem Wahlrecht hatte zunächst das StEntlG 1999/2000/2002 gebrochen: Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Mitunternehmerschaft und ihrem Mitunternehmer (also die Fälle eines Rechtsträgerwechsels) sollten nunmehr stets als Veräußerungsvorgänge behandelt werden. So sollte das Überspringen stiller Reserven auf Mitgesellschafter verhindert werden (BT-Druck 14/23 S. 171 f.). Der Widerstand gegen diesen Ansatz war jedoch so groß (vgl. etwa Stellungnahme des DIHT anlässlich der Anhörung des BT-Finanzausschusses zum Entwurf des StSenkG, Prot. Nr. 57, 350, 354), dass der Gesetzgeber schon kurze Zeit später mit dem StSenkG 2000 (BGBl I S. 1433) zur heutigen Fassung des § 6 Abs. 5 EStG (und damit für den Regelfall in das andere Extrem: zwingend Buchwertfortführung, möglich damit das Überspringen stiller Reserven) übergang (BT-Druck 14/3760 - Empfehlung des Vermittlungsausschusses). Zur Kritik an dieser Regelung etwa Brandenburg, FR 2000 S. 1182; van Lishaut, DB 2000 S. 1784; ders. DB 2001 S. 1519; Reiß, BB 2000 S. 1965. Diese Fassung des § 6 Abs. 5 EStG wurde in einzelnen Punkten mit Rückwirkung auf den 1.1.2001 durch das UntStFG vom 20.12.2001 (BGBl I S. 3858) geändert (insoweit ein Reparaturgesetz; zur Kritik an dieser Gesetzesfassung etwa Wendt, FR 2002 S. 53, dort auch zur Rückwirkungsproblematik). Das JStG 2010 vom 8.12.2010 (BGBl I S. 1768) sollte schließlich die gesetzgeberische Absicht der stillen-Reserven-Klausel in § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG durch einen neu aufgenommenen Verweis auf § 4 Abs. 1 Satz 4 n. F. EStG verdeutlichen und die Bedenken des I. Senats des BFH rückwirkend, auch mit Wirkung vor 2006, beseitigen (Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer ausländischen Betriebsstätte als "klarstellender Regelfall" einer Entstrickung).

### § 6 Abs. 5 EStG - Struktur:



## 2. Unentgeltliche Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG, insbesondere i. R. der vorweggenommenen Erbfolge

§ 6 Abs. 3 EStG stellt im Wesentlichen die Nachfolgeregelung des früheren, bis einschließlich 1998 geltenden § 7 Abs. 1 EStDV dar. Die derzeit geltende Fassung gilt für **Übertragungsakte** nach dem 31.12.2000.

Die Vorschrift regelt die Rechtsfolgen

- einer **unentgeltlichen** Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils,
- einer **unentgeltlichen** Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person sowie
- einer **unentgeltlichen** Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen.

Zu unterscheiden ist die **unentgeltliche** Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person von dem **Eintritt** eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft **gegen Einlage** (Rn. 01.47 UmwStE 2011). Die Anwendung des § 24 UmwStG setzt stets die Einräumung von Gesellschaftsrechten gegen Gegenleistung voraus; werden die Gesellschaftsrechte unentgeltlich eingeräumt, kommt § 6 Abs. 3 EStG zur Anwendung.

Die Rechtsfolgen der oben genannten unentgeltlichen Übertragungsvorgänge sind der **zwingende Buchwertansatz** und die **Buchwertverknüpfung** (d. h. Buchwertansatz beim Übertragenden **und** beim Übernehmer) für das übergehende Betriebsvermögen.

Für eine Übertragung im Sinne von § 6 Abs. 3 EStG ist entscheidend, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen **funktional** wesentlichen Betriebsgrundlagen der zu übertragenden betrieblichen Einheiten in einem zusammengehörenden Vorgang und unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus übergeht; anders als i. R. des § 16 EStG müssen die nur quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht mit übertragen werden. Sofern funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden, ist eine unentgeltliche Betriebsübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG ausgeschlossen. In diesen Fällen ist eine (begünstigte) Betriebsaufgabe zu prüfen.

Rechtlich unproblematisch stellt sich die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG hinsichtlich der Übertragung eines Mitunternehmeranteils ohne Sonderbetriebsvermögen (oder eines Anteils daran) dar; insbesondere schließt die Übernahme eines negativen (Buch-)Kapitals die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht aus. Als problembehaftet kann sich im Einzelfall hingegen die Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen und Anteilen von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 3 EStG darstellen. Hierzu nimmt aus Sicht der Finanzverwaltung das BMF-Schreiben vom 3.3.2005, BStBl I S. 458 in der Fassung des BMF-Schreibens vom 7.12.2006, BStBl I S. 766 Stellung.

### **3. Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft, § 24 UmwStG**

§ 24 UmwStG behandelt als Siebter Teil des UmwStG die **Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen** in eine **Personengesellschaft** gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten**. § 24 in der Fassung des SEStEG entspricht im Wesentlichen § 24 UmwStG 1977 (vom 6.9.1976, BGBl I S. 2641) bzw. 1995 (vom 28.10.1994, BGBl. I S. 3210) und § 22 UmwStG 1969 (vom 19.9.1969, BGBl I S. 1163), die auf ältere Rechtsprechung des BFH und des RFH zurückgehen. Nach dieser Rechtsprechung durften bei Einbringung eines Betriebes in eine Personengesellschaft auch ohne besondere gesetzliche Regelung die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens fortgeführt werden, wenn der bzw. die Einbringenden danach an der Mitunternehmerschaft als Gesellschafter wesentlich beteiligt waren (RFH vom 26.11.1931 VI A 1978/31, RStBl 1932 S. 624; vom 1.2.1934 VI A 1856/32, RStBl 1934 S. 540; vom 14.9.1935 VI A 443/34, RStBl 1936 S. 121; vom 29.10.1941 VI 36/41, RStBl 1942 S. 1; BFH vom 3.7.1952 IV 48/52 U, BStBl III 1952 S. 256; vom 21.8.1961 I 32/61, BStBl III 1961 S. 500), allerdings nur, wenn der bisherige Inhaber des eingebrachten Betriebs bei der Mitunternehmerschaft nunmehr eine beherrschende Stellung einnahm (RFH vom 17.2.1937 VI A 83/37, StW 1937 S. 911 verlangte, dass der Einbringende die Hälfte des Kapitals der Personengesellschaft innehat); bei „ernsthaften“, nicht nur steuerlichen Gründen durften die Beteiligten die Bilanzansätze auch erhöhen (RFH vom 1.2.1934 VI A 1856/32, RStBl 1934 S. 540; vom 14.9.1935 VI A 443/34, RStBl 1936 S. 121; vom 29.10.1941 VI 36/41, RStBl 1942 S. 1; BFH vom 19.1.1960 I 29/59, HFR 1961 S. 2).

Diese Rechtsprechung war ohne gesetzliche Grundlage. Bei den Einbringungsfällen des § 24 UmwStG handelt es sich aus Sicht des Einbringenden um einen tauschähnlichen Vorgang, der im Grundsatz zu einer Aufdeckung der stillen Reserven - i. d. R. nach § 16 EStG - führt (Rn. 00.02 UmwStE 2011; BFH vom 29.10.1987 IV R 93/85, BStBl II 1988 S. 374; vom 24.1.2008 IV R 37/06, BFH/NV 2008 S. 854, BB 2008 S. 881). Durch die Regelung des § 24 UmwStG werden diese Rechtsfolgen unter bestimmten Voraussetzungen modifiziert. Der Gesetzgeber privilegiert damit die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft. Dabei war die Vorgängerregelung des § 24 UmwStG eine Ausprägung des weiten Betriebsbegriffs des BFH, wonach die fremdübliche Übertragung von Betriebsvermögen auf eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten steuerneutral möglich sein muss (BFH vom 15.7.1976 I R 17/4, BStBl II 1976 S. 748). Seit dem SEStEG modifiziert nun § 24 UmwStG rechtstechnisch nicht mehr lediglich die Rechtsfolgen des EStG (§ 6 EStG – Anschaffungskostenprinzip für die Personengesellschaft; Veräußerungsgewinnbesteuerung des § 16 EStG für den Einbringenden etc.), sondern enthält für die übernehmende Mitunternehmerschaft in Abs. 2 eine eigenständige Bewertungsvorschrift.

### **III. Aktuelle Einzelfragen nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH, dem UmwStE 2011 und dem BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011**

#### **1. Trennungs- und Einheitstheorie im Einkommensteuergesetz**

Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter folgt einem anderen Konzept als die Übertragung von Sachgesamtheiten. Bei Übertragung von **Sachgesamtheiten** gilt, soweit das Gesetz dafür Spezialregelungen vorsieht (§ 16 Abs. 3 EStG, § 6 Abs. 3 EStG) die sog. **Einheitstheorie**. Das bedeutet, dass die Übernahme von Verbindlichkeiten, soweit sie nicht den Buchwert des übertragenen Vermögens übersteigt, nicht zu einem entgeltlichen Vorgang führt. Bei der Einheitstheorie sind Übertragungen nicht in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Vielmehr sind Zahlungen bis zur Höhe des Buchwertes ohne ertragsteuerliche Relevanz (keine Veräußerungsgewinn und keine Anschaffungskosten). Allerdings muss bei Zahlungen, die den Buchwert übersteigen (aber den Verkehrswert nicht erreichen), festgestellt werden, in welchen Wirtschaftsgütern der übertragenen wirtschaftlichen Einheit stille Reserven in welcher Höhe enthalten sind. Die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter sind um diese stillen Reserven prozentual gleichmäßig entsprechend dem Verhältnis des den Buchwert übersteigenden Betrages (=

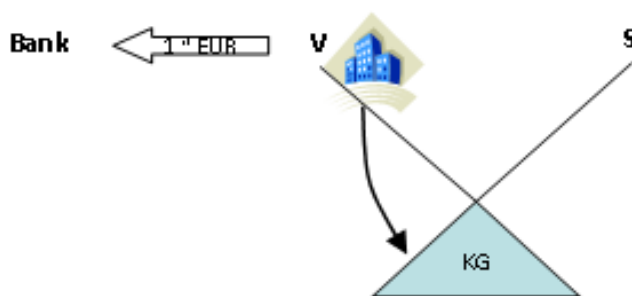


Veräußerungsgewinn) zum Gesamtbetrag der vorhandenen stillen Reserven aufzustocken. Anders dagegen bei Übertragung **einzelner Wirtschaftsgüter**: Dabei kann eine Gegenleistung sowohl durch die Hingabe von Aktiva als auch durch die Übernahme von Passiva (z. B. Verbindlichkeiten) erfolgen. Die Übernahme von Verbindlichkeiten führt zu einem teil- oder vollentgeltlichen Erwerb (BMF vom 7.6.2001 BStBl I 2001 S. 367 Nr. 3 - 5; BFH vom 11.12.2001 VIII R 58/98, BStBl II 2002 S. 420) bei teilentgeltlicher Übertragung gilt die sog. **Trennungstheorie**. Eine Ausnahme hiervon gibt es nur für die Realteilung. Hier gilt die Einheitstheorie auch bei Zuteilung einzelner Wirtschaftsgüter. Die Übernahme von Verbindlichkeiten führt bei der Realteilung nicht zwangsläufig zu einer Aufdeckung stiller Reserven (BFH vom 11.12.2001 a. a. O.).

### Ausgangsfall:

V und Sohn S sind als Kommanditisten zu 70 (V) bzw. 30 v. H. (V) an einer GmbH & Co. KG (KG) beteiligt. Die Komplementär-GmbH ist vermögensmäßig nicht beteiligt. V ist Eigentümer eines Grundstücks, das er an die KG verpachtet hat. Auf dem Grundstück (Verkehrswert 2 Mio. EUR) lasten Verbindlichkeiten in Höhe von 1 Mio. EUR. Die Bank der KG verlangt eine Verstärkung des Betriebskapitals der KG. V überlegt, das Grundstück auf die KG zu übertragen.

- a) Das Grundstück wird zusammen mit den Verbindlichkeiten auf die KG übertragen.
- b) Das Grundstück wird auf die KG übertragen, die Verbindlichkeiten werden zurückbehalten.



### Abwandlung:

V ist zu 100 v. H. als Kommanditist beteiligt, daneben ist die Komplementär-GmbH mit 0 v. H. beteiligt. Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist eine Übertragung zu Buchwerten möglich und sogar zwingend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen

Gewährung von Gesellschaftsrechten aus einem (Sonder)Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird.

- Wird das Grundstück mit den Verbindlichkeiten auf die KG übertragen, führt das zu einer teilentgeltlichen Übertragung - hier in Höhe von 50 v. H. - mit der Folge, dass die stillen Reserven zu 50 v. H. aufzudecken sind. Die Teilentgeltlichkeit bestimmt sich nach dem Verhältnis Entgelt (hier: Übernahme von 1 Mio. EUR Verbindlichkeiten) zu Verkehrswert des Grundstücks (hier: 2 Mio. EUR). Das gilt auch für den Fall der Abwandlung.
- Wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens auf die Gesellschaft übertragen und werden die **Verbindlichkeiten**, mit denen das Wirtschaftsgut finanziert worden ist, **zurückgehalten**, liegt im Ausgangsfall eine **Entnahme** der Verbindlichkeiten vor, soweit der Vermögenszuwachs bei der Gesellschaft auch anderen Gesellschaftern zugute kommt (Buchung auf gesamthänderisch gebundenem Rücklagenkonto; Stichwort: Drittaufwand). Die Schuldzinsen wären dann insoweit nicht mehr abzugsfähig.

Im vorliegenden Fall bedeutet dies also, dass ein Steuerpflichtiger, der wegen der negativen steuerlichen Folgen - schweren Herzens - die Verbindlichkeiten zurückbehält, vom Regen in die Traufe kommt. - Wie kann man ihm helfen?

Die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen bliebe in vollem Umfang erhalten, wenn dem Gesellschafter für die Übertragung des Grundstücks der Verkehrswert auf einem Beteiligungskonto gutgeschrieben wird. Steuerlich wird durch eine negative Ergänzungsbilanz die Buchwerteinbringung gewährleistet. In diesem Fall dienen die auf dem Grundstück lastenden Verbindlichkeiten vor Einbringung der Finanzierung von Sonderbetriebsvermögen I des V. Nach Übertragung auf die KG dient das Darlehen der Finanzierung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens. Da mit der Übertragung des Grundstücks keine Vermögensverschiebung zugunsten des S verbunden ist, stellt sich die Frage des Drittaufwands nicht. Das Darlehen bleibt deshalb in vollem Umfang notwendiges Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten V.

Auch wenn es für diese Konstellation also eine steuerlich günstige Gestaltung gibt - ein "normaler" steuerlich nicht beratener Steuerpflichtiger versteht diese feinsinnigen Ziselierungen nicht.

In der Abwandlung bliebe hingegen im Fall b) die Abzugsfähigkeit der Finanzierungsaufwendungen erhalten, da sich die Frage des Drittaufwands nicht stellt; hier würde es also keine Rolle spielen, welchem Konto der aus der Übertragung des Grundstücks resultierende Vermögenszuwachs bei der Gesellschaft gutgeschrieben wird.

## **2. Mischentgelte und "schädliche" Gegenleistungen in § 6 Abs. 5 und § 24 UmwStG**

### **Mischentgelte bei § 6 Abs. 5 EStG**

#### **Fortsetzung des vorangegangenen Falls:**

- Das Grundstück wird zusammen mit den Verbindlichkeiten auf die KG übertragen; darüber hinaus werden S Gesellschaftsrechte als Gegenleistung eingeräumt.

Es handelt sich nunmehr um einen vollentgeltlichen Vorgang. Das Entgelt für die Übertragung des Grundstücks besteht in den übernommenen Verbindlichkeiten sowie Gesellschaftsrechten. Auf den Vorgang findet § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG mit der zwingend angeordneten Buchwertfortführung nur insoweit Anwendung, als Gesellschaftsrechte eingeräumt werden. Soweit die Verbindlichkeiten auf die KG übergehen, sind hingegen die stillen Reserven aufzudecken. Die Quote (hier 50 v. H.) bestimmt sich nach dem Verhältnis Entgelt (hier: Übernahme von 1 Mio. EUR Verbindlichkeiten) zu Verkehrswert des Grundstücks (hier: 2 Mio. EUR).

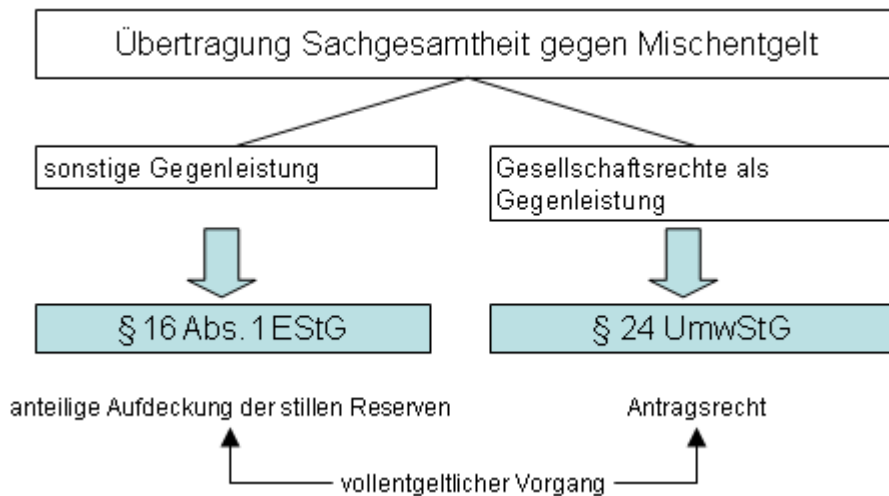
### **Mischentgelte bei § 24 UmwStG**

Erfolgt die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gegen ein Mischentgelt, d. h. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und sonstigen Ausgleichsleistungen, kann die Einbringung auf Antrag entsprechend dem Verhältnis der jeweiligen Teilleistungen (Wert der erlangten Gesellschaftsrechte einerseits und Wert der sonstigen Gegenleistungen andererseits) vollzogen werden (BFH vom 11.12.2001, BStBl II 2002 S. 20; Rn. 24.07 UmwStE 2011). Nach Auffassung der Finanzverwaltung (a. a. O.) kann dabei allerdings eine Gewinnrealisierung nicht vermieden werden, auch wenn die sonstige Gegenleistung geringer ist als der Buchwert des übertragenen Vermögens.

Die „Einbringung“ gegen Gutschrift auf einem Darlehenskonto (Rn. 24.07 UmwStE 2011), einem sonstigen Forderungskonto oder gegen Zuzahlung in das Privatvermögen (Rn. 24.09 UmwStE 2011) eröffnet nicht die Anwendung des § 24 UmwStG.

Veräußerungs- und Einbringungstatbestände können steuerlich miteinander verbunden sein. Das Steuerrecht folgt dabei in der Qualifikation der Vorgänge nicht immer dem Zivilrecht. Erhält der Gesellschafter außer Gesellschaftsrechten Zuzahlungen der Gesellschaft oder eines Mitgesellschafters, so sind diese Zuzahlungen nicht nach § 24 UmwStG begünstigt (bei Zuzahlungen der Gesellschaft nach der - umstrittenen (dazu im Folg.) - Auffassung der FinVerw anteilige Gewinnverwirklichung). Bei Vorliegen eines Gesamtplans gilt dies auch, wenn eine Zuzahlung des Mitgesellschafters zunächst Betriebsvermögen wird (in der Gesamthand) und der Betrag erst später vom Einbringenden entnommen wird. Sonstige Gegenleistung ist auch die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens, obwohl der Anspruch des Gesellschafters in dessen Sonderbetriebsvermögen fällt. § 24 UmwStG enthält - anders als §§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3, 15, 16 UmwStG (anteilige Aufdeckung stiller Reserven) sowie (davon abweichend - "Einheitstheorie") § 20 Abs. 2 Satz 4, § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG keine Regelung für den Fall, dass neben Gesellschaftsrechten auch andere Wirtschaftsgüter gewährt werden, Die steuerliche Behandlung im Einzelnen ist deswegen strittig. Der BFH lehnt eine Übernahme der Regelung zu § 20 UmwStG ab (vgl. BFH vom 18.10.1999 GrS 2/98, BStBl II 2000 S. 123; vom 12.4.2000 XI R 96/96, BFH/NV 2001 S. 151; vom 8.12.1994 IV R 82/92, BStBl II 1995 S. 599). Die Literatur geht bzw. ging demgegenüber teilweise von einer ähnlichen Rechtslage wie bei § 20 UmwStG aus, wo die Zuzahlung aus dem Gesellschaftsvermögen keinen Einfluss auf die steuerliche Begünstigung des Einbringungsvorgangs hat, sondern von den Anschaffungskosten der gewährten Anteile abgesetzt wird (Widmann in Widmann/Mayer, UmwStG, § 24 Rn. 214, Schlößer in Haritz/Benkert, UmwStG, § 24 Rn. 59; Schmitt/Hörtnagl/Stratz, 3. Aufl., UmwG, UmwStG, Rn. 130 ff. zu § 24 UmwStG). Dagegen sah die FinVerw in Tz. 24.09 UmwStE 1998 die Zuzahlung in das Betriebsvermögen (Begründung einer Darlehensforderung) nicht grundsätzlich als problematisch an. Nunmehr folgt sie bei einem solchen Mischentgelt der Auffassung, wonach bezogen auf das sonstige Entgelt anteilig die stillen Reserven aufzudecken sind (Rn. 24.07 UmwStE 2011).

## Übersicht Auffassung FinVerw:

**Beispiel:**

A bringt seinen Betrieb (Buchwert 50, Verkehrswert 100) in eine Ein-Mann-GmbH & Co. KG ein, deren alleiniger Kommanditist er ist. Die Komplementär-GmbH ist nicht vermögensmäßig beteiligt. A erhält neben Gesellschaftsrechten auf dem Kapitalkonto I in Höhe von 20 eine Darlehensforderung von 30 gegenüber der KG.

A erhält als Gegenleistung für seine Einbringung Gesellschaftsrechte im gemeinen Wert von 70 (Wert des eingebrachten Betriebs abzüglich der i. R. der Einbringung eingeräumten Darlehensforderung) und eine Darlehensforderung i. H. von 30. Es liegt ein **voll entgeltliches Geschäft** vor, bei dem von der Gegenleistung 30 v. H. auf die gewährte Darlehensforderung entfallen. Nach der FinVerw (Rn. 24.07 UmwStE 2011 unter Berufung auf BFH vom 11.12.2001 VIII R 58/98, BStBl II 2002 S. 420; *Franz/Winkler/Podalsky*, BB-Special 1/2011 S. 20, 22; *Patt* in *Dötsch/Pung/Patt/Möhlenbrock*, UmwStR, § 24 Rz. 60; *Mutscher* in *Frotscher/Maas*, UmwStG, § 24 Rz. 84: "Gedanke der **Trennungstheorie**") ist insoweit § 24 UmwStG nicht anwendbar und sind deswegen zwingend die diesbezüglichen stillen Reserven aufzudecken (in Höhe von 15, laufender Gewinn i. S. des § 15 EStG). Soweit hingegen die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt, soll § 24 UmwStG anwendbar sein mit der Folge, dass auf Antrag die (anteiligen) Buchwerte fortgeführt werden können. Nach a. A. (etwa Strahl, 3. Deutscher Syndikus Steuerberatertag am 10.2.2011, Tagungsunterlage S. 114) sei dies mit der sog. Einheitstheorie nicht zu vereinbaren, wonach bei Übertragung betrieblicher Einheiten ein Gewinn nur entsteht, soweit die Gegenleistung insgesamt das steuerliche Buchkapital übersteigt. Wiederum eine a. A. (vgl. *Herrmann* in *Frotscher/Maas*, UmwStG, § 24 UmwStG a. F. (Vorausgabe), Rz. 17 ff, 61) knüpfte daran an, dass der BFH (Beschluss

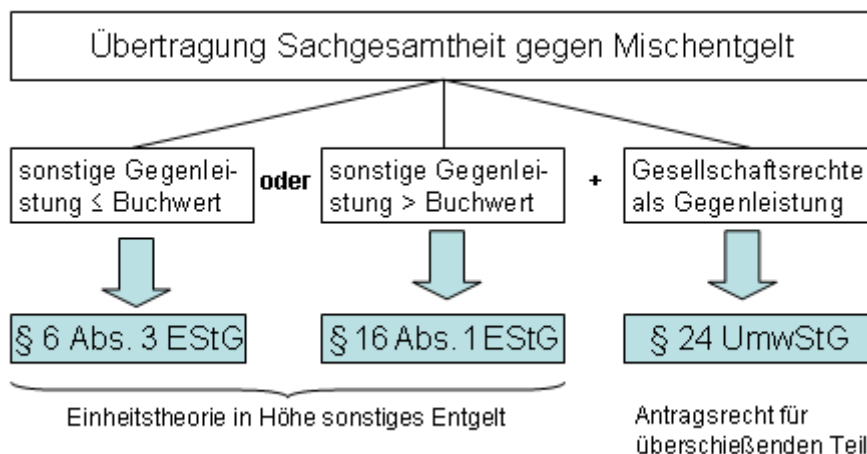
vom 18.10.1999 Gr S 2/98, BStBl II 2000 S. 123) als Gegenstand des Veräußerungsgeschäfts den ideellen Anteil an den Wirtschaftsgütern des auf die Personengesellschaft übertragenen Betriebs gesehen hatte. Also könne der Einbringende auch nur noch seinen verbleibenden ideellen Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern und nicht den ganzen Betrieb nach § 24 UmwStG einbringen. Dies sei nur unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral möglich (also insbesondere nicht, soweit auch betriebliche Verbindlichkeiten mit übergehen).

- M. E. ist zu berücksichtigen, dass A seinen gesamten Betrieb einbringt (hier für eigene Rechnung). Dabei liegt zwar ein voll entgeltliches Geschäft vor, weil neben der Darlehensforderung auch Gesellschaftsrechte gewährt werden. Dies spricht aber m. E. nicht gegen die Anwendung der Einheitstheorie für die "sonstige", nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung. M. E. findet also die Einheitstheorie insoweit Anwendung, als für die Übertragung der Sachgesamtheit eine nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung gewährt wird. Das bedeutet hier in einem ersten Schritt die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG (Buchwerte durch eingeräumtes Darlehen nicht überschritten). Soweit Gesellschaftsrechte als Gegenleistung eingeräumt werden, gibt es daneben das Antragsrecht nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.

#### Variante:

Belief sich das eingeräumte Darlehen im Beispielfall auf 60, findet auf den Vorgang, soweit keine Gesellschaftsrechte als Gegenleistung eingeräumt wurden, die Einheitstheorie i. R. des § 16 Abs. 1 EStG Anwendung (Anschaffungskosten von 60). Für den überschießenden Betrag gibt es m. E. das Antragsrecht des § 24 UmwStG.

Übersicht hier vertretene Auffassung:



Der BFH wird demnächst Gelegenheit haben, über die hier angesprochene Frage zu entscheiden (vgl. - im Ergebnis wie die Finanzverwaltung - FG Düsseldorf vom 24.11.2010 15 K 931/09 F, DStRE 2012 S. 99 - Az beim BFH X R 42/10).

### **Exkurs: Mischentgelt bei § 25 UmwStG: Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft unter Einräumen einer Darlehensforderung**

Es gibt das Anliegen, nicht nur im Zuge einer Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG oder einer Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG, sondern auch i. R. eines Formwechsels nach § 25 UmwStG neben Gesellschaftsrechten zusätzlich eine Forderung (z. B. als Gesellschafterdarlehen) einzuräumen. Aus Sicht des Stpfl. kann es sinnvoll sein, das Grund-/Stammkapital einer formgewechselten Kapitalgesellschaft niedrig festzusetzen und den überschießenden Betrag (verbleibendes Eigenkapital der Personengesellschaft) in eine Gesellschafterforderung "umzuwandeln". Denn eine Tilgung dieser Darlehensforderung ist auf der Ebene der KapGes wie des Anteilseigners/Darlehensgebers (immer) erfolgsneutral, während es bei einer Ausschüttung freier Rücklagen von den Umständen des Einzelfalls abhängt, ob dabei Beträge des Einlagekontos als verwendet gelten oder die Ausschüttung beim Anteilseigner dem Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG unterliegt. Es stellt sich die Frage in welchem Umfang dies möglich ist und einer Buchwertfortführung entgegensteht.

#### **Beispiel:**

A ist vermögensmäßig allein an der A-GmbH & Co. KG beteiligt. Sein Kapitalkonto an der KG beläuft sich auf 115. Kurz vor der Umwandlung wird das Kapitalkonto I (sofern überhaupt erforderlich) auf 60 herabgesetzt; die anderen 55 könnten nunmehr laut Gesellschaftsvertrag sofort entnommen werden. Sie werden aber stattdessen im Wege einer Novation zu einem Anspruch aus Gesellschafterdarlehen des A an die KG (Anspruch des A gegen die KG nunmehr steuerliches SBV). Im Umwandlungsbeschluss dann Ansatz des Stammkapitals mit 60. Die Darlehensforderung von 55 wird zwar formal nicht mit eingebracht. Aber die korrespondierende Verbindlichkeit der KG wird eine solche der formgewechselten GmbH. Damit wird aus einem "Nullsummenspiel" der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft (Forderung im SBV = Verbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz) eine betriebliche Verbindlichkeit der GmbH und eine Forderung im Privatvermögen des A. In dieser Forderung, die im Zuge der Umwandlung das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ver-

lässt, sehe ich ein gewährtes anderes Wirtschaftsgut i. S. von § 25 i. V. mit § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG.

Es kann dabei m. E. keinen Unterschied machen,

- ob man diese Darlehensforderung im Privatvermögen unverändert stehenlässt oder stattdessen diese Forderung aus dem Sonderbetriebsvermögen (entspr. der Kommentierung von Mutscher in Frotscher, UmwStG, Kommentar, § 25 Rn. 43) einbringt gegen eine "andere" Gegenleistung exakt in Höhe von 55 (bloßer Formalismus),
- ob man die Novation von Eigen- in Fremdkapital zum Gegenstand eines gesonderten Vertrags – ggf. eine logische Sekunde vor der Umwandlung (Gesamtplangedanke) – oder zum Inhalt des Umwandlungsbeschlusses selbst macht.

Die zivilrechtlichen Gestaltungsgrenzen sehe ich (lediglich) in § 220 Abs. 1 UmwG sowie § 194 Abs. 1 Nr. 5 UmwG (betr. Sonderrechten einzelner Gesellschafter). § 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB steht dem m. E. nicht entgegen, weil diese Umwandlung von Eigenkapital der Mitunternehmerschaft in Fremdkapital der formgewechselten KapGes eine (ggf. logische) Sekunde vor der Entstehung der GmbH möglich ist (zu dieser Streitfrage etwa Vossius in Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG, § 218 UmwG Rz. 23; Dirksen in Kallmeyer, UmwG, 3. Aufl., § 218 Rz. 8). Auch bei einer "normalen" Bar- oder Sachgründung einer GmbH ist es möglich, das Stammkapital einzuzahlen und überschießende Beträge im Zuge der Gründung als Gesellschafterdarlehen auszureichen.

Vgl. auch § 194 Abs. 1 Nr. 4, § 218 Abs. 3 UmwG und Rn. 23 sowie das Beispiel in Rn. 25 der Kommentierung von Vossius in Widmann/Mayer, UmwG, UmwStG zu § 218 UmwG.

Es ist aber eine Tatfrage, ob diese Novation tatsächlich im Zuge des Formwechsels vertraglich (zumindest konkludent) vereinbart wurde. Wenn die Verträge das nicht hergeben, wäre der bilanzielle Ausweis einer Verbindlichkeit in der Handels- wie Steuerbilanz der KapGes unzutreffend erfolgt. Würde darauf dann später gezahlt (Rückzahlung des vermeintlichen Darlehens, vermeintliche Zinszahlungen), lägen vGA vor.



### 3. Übertragene Wirtschaftsgüter bei § 6 Abs. 5 EStG

#### Übertragen einer Sachgesamtheit als Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 EStG?

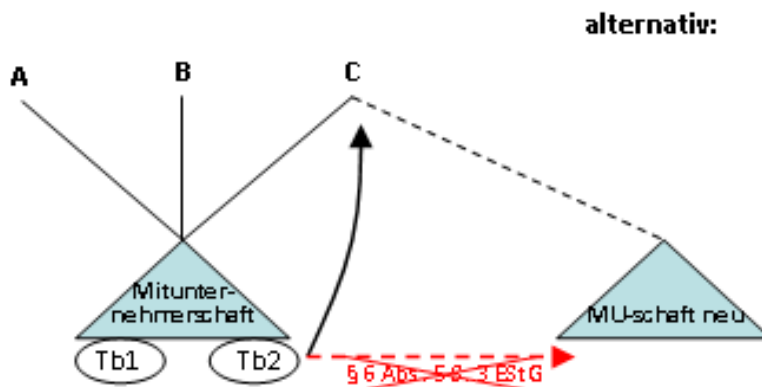
§ 6 Abs. 5 EStG spricht von Wirtschaftsgütern, die überführt oder übertragen werden müssen. Zweifellos sind dies einzelne Wirtschaftsgüter. Es stellt sich aber die Frage, ob die Regelung auch für Fälle Anwendung findet, in denen eine Sachgesamtheit überführt oder übertragen wird. Hierzu kann man das BMF-Schreiben vom 8.12.2012 (BStBl I 2011 S. 1279, Rn. 6 und Rn. 12) so verstehen, dass die Sätze 1 und 2 (Überführungsfälle) auch die Überführung von Sachgesamtheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) regeln, während Satz 3 (Übertragungsfälle) wegen des Vorrangs des § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nur einzelne Wirtschaftsgüter erfasst. Es stellt sich die Frage, ob diese Auffassung zutrifft.

#### Ausgangsfall:

A, B und C sind Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft mit den Teilbetrieben 1 und 2. C soll aus der Mitunternehmerschaft ausscheiden und den Teilbetrieb 2 erhalten.

#### Abwandlung:

C schließt sich unmittelbar einer anderen Mitunternehmerschaft an, auf die die Wirtschaftsgüter übergehen.



Die Grundsätze der Realteilung (§ 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG) finden keine Anwendung, weil die Mitunternehmerschaft fortbesteht (keine Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft, nach der Gesetzessystematik - Platzierung im § 16 Abs. 3 EStG - und Verwaltungsauffassung Voraussetzung für die Anwendung der Realteilungsgrundsätze; a. A. Wacker in L. Schmidt, EStG, Kommentar, 30. Aufl., § 16 Rn 535 unter d aa (3)).

§ 24 UmwStG passt nicht (selbst wenn C seinerseits eine Personengesellschaft - eine C-oHG - wäre), weil mit dem Ausscheiden des C aus der KG Gesellschaftsrechte gemindert werden.

Den Verweis in Rn. 12 lediglich auf Rn. 6 Satz 1 des BMF-Schreibens vom 8.12.2012 kann man so verstehen, dass die Finanzverwaltung auf diesen Fall § 6 Abs. 5 EStG nicht anwenden will. M. E. ist hingegen der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eröffnet, weil ein Teilbetrieb nichts anderes ist als eine Summe einzelner Wirtschaftsgüter. Vom Wortlaut der Regelung ist dieser Fall also unproblematisch abgedeckt. Und § 24 UmwStG verdrängt für den vorliegenden Fall nicht § 6 Abs. 5 EStG, weil § 24 UmwStG den Fall der Übertragung einer Sachgesamtheit gegen Minderung der Gesellschaftsrechte nicht erfasst. Allerdings gilt dann die bereits erwähnte Trennungstheorie, so dass die Übernahme von Verbindlichkeiten zu einem (Teil)Entgelt führt.

Insbesondere bei dem praktisch immer wieder vorkommenden Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer fortbestehenden Sozietät ist § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG die allein in Betracht kommende Rechtsgrundlage, bei der man sich also nach der hier vertretenen Auffassung keinen Gedanken darüber machen muss, ob auf den Ausscheidenden nur einzelne Wirtschaftsgüter oder vielleicht doch ein Teilbetrieb übertragen werden.

### **Exkurs: Übertragung zwischen Schwestergesellschaften**

Schließt sich der Ausscheidende allerdings einer neuen Sozietät an, fällt die Übertragung eines übernommenen Mandantenstamms unmittelbar in das Gesamthandsvermögen der neuen Sozietät nach tradierter Auffassung der Finanzverwaltung nicht unter § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (ebenso BFH vom 25.11.2009 I R 72/08, BStBl II 2010 S. 471; BMF vom 29.10.2010, BStBl I 2010 S. 1206; anders der IV. Senat des BFH, Beschluss vom 15.4.2010 IV B 105/09, a. a.O.: verfassungsrechtlich gebotene (!) analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG; in der Lit. str.; wie der I. Senat z. B. Brandenburg, DStZ 2002 S. 551,555; wie der IV. Senat z. B. im Ergebnis Ley, DStR 2011 S. 1208; Niehus/Wilke in H/H/R, EStG, Kommentar, § 6 Rn. 1447d und 1456 m. w. N.; Wendt, FR 2002 S. 53, 65: direkte Übertragung "praeter legem" möglich; anders noch für die Zeit bis 1998 - Anwendungsbereich des sog. Mitunternehmererlasses – BFH vom 6.9.2000 IV R 18/99, BStBl II 2001 S. 229). Dafür spricht die akribische Aufzählung der verschiedenen steuerlich begünstigten Übertragungsvorgänge in Satz 3 ("numerus clausus"-Gedanke; damit keine planwidrige Regelungslücke; eben-

so – zusätzlich unter Berufung auf die Entstehungsgeschichte, vgl. BT-Druck 14/7343 S. 4 – der I. Senat des BFH, a. a. O., sowie Wendt, FR 2002 S. 53, 57; Werndl in K/M/S, EStG, Kommentar, § 6 Rn. L 32 und L 66). Ansonsten wäre es z. B. möglich, durch Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter Objektgesellschaften zu bilden, deren spätere Veräußerung für natürliche Personen als Anteilseigner gewerbesteuerfrei und nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG begünstigt möglich wäre (Brandenburg, DStZ 2002 S. 551, 555). Insoweit gelten dann die allgemeinen Regeln zu Entnahmen und Einlagen (und ggf. zu Tauschvorgängen).

### **Übertragung einer 100 v. H.-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft**

Es kann nunmehr zweifelhaft sein, ob nach Auffassung der Finanzverwaltung § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG de lege lata die gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stattfindende Übertragung einer das gesamte Nennkapital umfassenden, im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter auf das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft umfasst, weil eine solche Beteiligung nicht nur einen fiktiven Teilbetrieb i. S. des § 16 EStG, sondern auch des § 24 UmwStG darstelle (BMF vom 20.5.2009, BStBl I 2009 S. 671; vgl. nunmehr Rn. 24.02 UmwStE 2011). Anders sieht dies zu Recht der BFH, schon weil ein solcher Anteil - unabhängig von speziellen Teilbetriebsfiktionen in anderen Besteuerungstatbeständen (§ 16 Abs. 1 EStG, §§ 15 f. UmwStG) - ein Einzelwirtschaftsgut ist.

Häufig ist die Anwendung des § 24 UmwStG für die Beteiligten vorteilhaft (Gestaltungsspielraum durch Antragsrecht auf Buchwertfortführung oder Zwischenwertansatz; keine Anwendung der sog. Trennungstheorie bei gleichzeitiger Übernahme von Verbindlichkeiten - vgl. Rn. 15.11 UmwStE 2011, eine vergleichbare Regelung zu § 4 UmwStG existiert allerdings im UmwStE 2011 nicht).

Die hier vertretene Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG als Auffangtatbestand wäre hingegen durchaus nicht nachteilig, nämlich

1. für den Fall, dass im Zuge der Übertragung keine Gesellschaftsrechte als Gegenleistung eingeräumt werden,
2. für den umgekehrten Fall. Stellen wir uns vor, dass im Ausgangsfall nicht ein Teilbetrieb, sondern eine 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in das Betriebsvermögen des ausscheidenden C übergehen soll.

Die Grenzen einer solchen subsidiären Anwendbarkeit zeigen sich in der Konstellation, dass im Zuge der Einbringung der rechtzeitige Antrag vergessen wird (vgl. § 24 Abs. 2 Satz 3 i. V. mit § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG: Ausschlussfrist). Eine subsidiäre (Weiter)Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG (zwingend Buchwertfortführung) wäre mit dem Regelansatz des gemeinen Wertes in § 24 Abs. 2 UmwStG an dieser Stelle nicht zu vereinbaren.

#### **4. Das Verhältnis des § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG zu den Tatbeständen des UmwStG (Gesamtplan)**

Es stellt sich zum einen die Frage, inwieweit der Stpfl. im Vorfeld oder anlässlich einer Umwandlung einzelne Wirtschaftsgüter, die sonst Gegenstand der Umwandlung wären (des einzubringenden Betriebs, Teilbetriebs, Mitunternehmeranteils) nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu Buchwerten aus der qualifizierten Sachgesamtheit "beiseite schaffen" kann (Beispiel: Ein bis dahin dem umzuwandelnden Teilbetrieb zuzuordnendes Wirtschaftsgut wird auf eine Tochter-Mitunternehmerschaft übertragen). Umgekehrt kann beabsichtigt sein, im Vorfeld einer Umwandlung auch einzelne Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu Buchwerten auf den umzuwandelnden Rechtsträger zu übertragen und der qualifizierten Sachgesamtheit zuzuordnen, damit das Wirtschaftsgut damit tauglicher "Umwandlungsgegenstand" und somit im Zuge der Umwandlung ebenfalls zu Buchwerten mit übertragen werden kann. Richtigerweise ist m. E. zu unterscheiden:

(1) Die Übertragung des einzelnen Wirtschaftsguts im Vorfeld einer Umwandlung erfolgt ohne Gesamtplan.

§ 6 Abs. 5 Satz 3 ff. EStG findet Anwendung; die nachfolgende Umwandlung selbst kann unter den dort im Einzelnen genannten Voraussetzungen zu Buchwerten vollzogen werden.

- zu § 6 Abs. 5 Satz 3 ff. UmwStG: Bei Übertragungen auf das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft (**Zugänge**) sind für das übertragene Wirtschaftsgut selbst die Sperrfristen des § 6 Abs. 5 Satz 4 ff. EStG zu beachten (BMF vom 8.12.2011, BStBl I 2011 S. 1279, Rn. 33; str.). Die nachfolgende Umwandlung ist ein tauschähnlicher Vorgang (vgl. Rn. 00.02 UmwStE 2011 m. w. N. aus der Rechtsprechung); sie führt, m. E. sofern sie nicht zu gemeinen Werten stattfindet, zu einer Sperrfristverletzung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG. Sie führt außerdem rückwirkend zum Ansatz des Teilwertes des übertragenen Wirt-

schaftsguts, wenn die Personengesellschaft in der Folge in eine Kapitalgesellschaft formwechselt, § 6 Abs. 5 Satz 6 UmwStG (eigenständige Bedeutung des Satzes 6 wegen der längeren Frist von 7 Jahren).

- zum Tatbestand des UmwStG: Bei einer nachfolgenden Umwandlung nach dem UmwStG kommt es aus Sicht der Finanzverwaltung für den Umfang des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils auf die Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags an (Rn. 02.14, 15.03, 15.07, 20.06, 24.03 UmwStE 2011). **Abgänge** (Übertragungen oder Überführungen) sowie **Zugänge** einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 UmwStG **vor** dem steuerlichen Übertragungstichtag sind steuerlich für den Umfang der betrieblichen Einheit zu beachten. Wurde also eine bis dato wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebs des übertragenden Rechtsträgers vorher ohne Gesamtplan in eine Tochter-Personengesellschaft zu Buchwerten übertragen, umfasst der Betrieb des übertragenden Rechtsträgers dieses Wirtschaftsgut im steuerlichen Übertragungstichtag nicht mehr.

(2) Zwischen der Übertragung des Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 EStG und der nachfolgenden Umwandlung i. S. der §§ 3 - 18 UmwStG ("große Umwandlungen") besteht ein Gesamtplan (zum Begriff siehe im Folgenden unter (4)).

Ein Gesamtplan ändert zwar nichts daran, dass § 6 Abs. 5 S. 3 UmwStG unter den dort im einzelnen genannten Voraussetzungen für das übertragene Wirtschaftsgut eine Buchwertfortführung erlaubt; die Sperrfristen der Sätze 4 und 6 sind wiederum zu beachten. Hinsichtlich der Tatbestände des UmwStG ist jedoch zu unterscheiden:

Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 UmwStG (**Zugänge** oder **Abgänge** von Wirtschaftsgütern) **vor** dem steuerlichen Übertragungstichtag wirken sich i. d. R. lediglich darauf aus, welche Wirtschaftsgüter im Zuge der nachfolgenden Umwandlung mit übertragen werden müssen (Umfang der zu übertragenden Sachgesamtheit).

Übertragungen (**Abgänge**) einzelner Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 UmwStG aus dem umzuwandelnden Rechtsträger (Körperschaft) **nach** dem steuerlichen Übertragungstichtag, aber vor dem zivilrechtlichen Vollzug der Umwandlung können im Einzelfall dazu führen, dass die Umwandlung nicht mehr die gesamte am steuerlichen Übertragungstichtag vorhandene betriebliche Einheit i. S. des UmwStG umfasst. Es stellt sich die Frage, ob deswegen der jeweilige Tatbestand des UmwStG

nicht eingreift. Anm.: Die Frage kann sich in gleicher Weise stellen, wenn im Rückwirkungszeitraum eine wesentliche Betriebsgrundlage Gegenstand einer Sachauskehrung ist. Die Antwort der Finanzverwaltung ist nicht einheitlich:

– **Fallgruppe 1 – Spaltungen (§§ 15, 16 UmwStG)**

**Beispiel:**

Aus der B-GmbH wird ein Teilbetrieb auf die A-GmbH abgespalten, § 123 UmwG. Im Rückwirkungszeitraum des § 2 UmwStG überträgt die B-GmbH unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein Wirtschaftsgut, das eine wesentliche Betriebsgrundlage dieses Teilbetriebs bildet oder ihm zumindest zuordenbar ist, auf die T-KG. - Die Finanzverwaltung stellt zum einen für das Vorliegen eines Teilbetriebs auf den steuerlichen Übertragungstichtag ab (Rn. 02.14, 15.03 UmwStE 2011, anders noch der UmwStE 1998). Sie fordert außerdem, dass bei einer Abspaltung im Grundsatz "sämtliche" funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen und sämtliche zuordenbaren Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs auch tatsächlich "i. R. der Auf- oder Abspaltung gem. § 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG übertragen werden" (Rn. 15.07 UmwStE 2011).

– **Fallgruppe 2 – Verschmelzungen (§§ 3 ff., 11 ff. UmwStG)**

**Beispiel:**

Die B-GmbH, die (neben anderen Gesellschaftern) auch an der T-KG beteiligt ist, wird auf die A-oHG verschmolzen, § 2 UmwG. Im Rückwirkungszeitraum des § 2 UmwStG überträgt die B-GmbH unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eine oder mehrere wesentliche Betriebsgrundlage nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf die T-KG. - Anders als bei einer Abspaltung fordert § 3 UmwStG bei einer Verschmelzung nach seinem Wortlaut zwar nicht den Übergang des Betriebs (als Summe seiner wesentlichen Betriebsgrundlagen). Heißt das aber auch, dass die am steuerlichen Übertragungstichtag vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen gar nicht auf den übernehmenden Rechtsträger (A-oHG) übergehen müssen, können sie vielmehr im Rückwirkungszeitraum nach Belieben auf Dritte "verschoben" werden? Oder ist die Umwandlung in einem derartigen Fall nach §§ 3 ff. UmwStG nicht zu Buchwerten möglich, weil nicht mehr alle am steuerlichen Übertragungstichtag vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen der B-GmbH an der nachfolgenden Verschmelzung auf die A-oHG teilnehmen, weil sie vorher schon – ggf. zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 EStG – den Betrieb verlassen haben? Der UmwStE 2011 äußert sich zu dieser Frage nicht ausdrücklich.

Während die Finanzverwaltung bei einer Umwandlung nach § 15 oder § 16 UmwStG für den Umfang des zu übertragenden Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils auf die Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtag abstellt (Rn. 02.14, 15.03, 15.07 UmwStE 2011; Ausnahme lediglich in Rn. 15.09 UmwStE 2011), scheint es ihr also bei Verschmelzungen gleichgültig zu sein, wie stark sich der i. R. der Verschmelzung übergehende Betrieb zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem zivilrechtlichen Vollzug der Umwandlung verändert. - Ich finde diese unterschiedlichen Ansätze bei Spaltungen und Verschmelzungen verblüffend und nicht recht befriedigend. Die Regelungen des §§ 3 - 18 UmwStG knüpfen tatbestandlich unmittelbar an Umwandlungen nach dem UmwG oder vergleichbare ausländische Vorgänge, also an bestimmte zivilrechtlich im Umwandlungsvertrag geprägte Vorgänge, an. Gleichzeitig sind Umwandlungen zivilrechtlich wie steuerlich "gestreckte" Tatbestände. Indem es bei Verschmelzungen nach §§ 3 ff., 11 ff. UmwStG nur darauf ankommt, dass alle im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Vollzugs der Verschmelzung vorhandenen Wirtschaftsgüter im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen, stellt das Gesetz für das Vorliegen der übergehenden betrieblichen Einheit auf diesen (späten) Zeitpunkt ab. Die dann vorhandenen Wirtschaftsgüter bilden halt die betriebliche Einheit, deren Übertragung eine Buchwertfortführung nach dem UmwStG steuerlich rechtfertigt. Dann sollten aber auch bei Spaltungen i. S. von § 15, § 16 UmwStG Übertragungsakte von relevanten Wirtschaftsgütern im Rückwirkungszeitraum kein Spaltungshindernis darstellen (gleichgültig, ob man auf den europäischen oder nationalen Teilbetriebsbegriff abstellt). Lehnt der Gesetzgeber die damit aus dem Rückwirkungszeitraum sich ergebenden (erheblichen) Gestaltungsmöglichkeiten ab, müsste er diesen Rückwirkungszeitraum de lege ferenda anders ausgestalten. De lege lata kann in diesen Fällen (Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG mit nachfolgend vollzogener Umwandlung nach §§ 3 - 18 UmwStG) nach der hier vertretenen Auffassung allerhöchstens im Einzelfall ein Fall des § 42 AO vorliegen, nämlich wenn die beiden Gestaltungsschritte zu einem gesetzlich ansonsten nicht vorgesehenen Steuervorteil führen und der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachweist (m. E. denkbar, wenn die "Auslagerung" nach § 6 Abs. 5 EStG auf die Mitunternehmerschaft nicht auf Dauer erfolgt, vgl. BFH vom 25.11.2009 I R 72/08, BStBl II 2010 S. 471 unter Rz. 23). Teil-

weise existieren außerdem spezialgesetzliche Sperrfristen (vgl. § 15 Abs. 2, ferner § 18 Abs. 3 UmwStG).

Werden **nach** dem steuerlichen Umwandlungsstichtag weitere Wirtschaftsgüter auf den umzuwandelnden Rechtsträger gem. § 6 Abs. 5 EStG übertragen (**Zugänge**), sind diese Wirtschaftsgüter, die am steuerlichen Übertragungstichtag nun einmal noch nicht dem umzuwandelnden Rechtsträger zuzurechnen waren, m. E. im Zuge einer Spaltung/Einbringung etc. funktional zuzuordnen.

**Beispiel:**

Ein Teilbetrieb der B-GmbH, die (neben anderen Gesellschaftern) auch an der T-KG beteiligt ist, wird auf die A-GmbH abgespalten, § 123 Abs. 2 UmwG. Im Rückwirkungszeitraum des § 2 UmwStG überträgt die T-KG unentgeltlich oder gegen Minderung von Gesellschaftsrechten ein seit jeher von diesem Teilbetrieb der B-GmbH genutztes, betriebsnotwendiges Grundstück auf die B-GmbH. - Die Umwandlung ist nach § 15 UmwStG zu Buchwerten möglich. Das im Rückwirkungszeitraum übertragene Wirtschaftsgut ist dem umzuwandelnden Teilbetrieb funktional zuzuordnen und muss deswegen m. E. für Zwecke des § 15 UmwStG mit abgespalten werden. Anm.: Unabhängig davon gelten für das übertragene Grundstück die Sperrfrist und die Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 S. 4, 5 f. EStG, wobei eine nachfolgende Umwandlung als tauschähnlicher Vorgang auch eine Veräußerung i. S. des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG darstellt (vgl. Rn. 00.02 UmwStE 2011; BMF vom 8.12.2011, BStBl I 2011 S. 1279, Rn. 33).

(3) Zwischen der Übertragung des Wirtschaftsguts und der nachfolgenden Einbringung i. S. der §§ 20 ff., 24, 25 UmwStG besteht ein Gesamtplan

(a) § 6 Abs. 5 S. 3 UmwStG erlaubt unter den dort im Einzelnen genannten Voraussetzungen eine Buchwertfortführung. Allerdings sind bei einer der Übertragung in das Gesamthandsvermögen (**Zugang**) nachfolgenden Umwandlung sowohl die Behaltensfrist des Satzes 4 als auch die Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG mit ihrer Siebenjahresfrist zu beachten; sie werden insoweit nicht durch §§ 20 ff. UmwStG verdrängt (Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwStG, § 25 Rn. 32; a.A. Rabback in Röder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Kommentar, § 25 Rn. 51).

M. E. findet aber § 6 Abs. 5 EStG i. R. eines Gesamtplans nur Anwendung, wenn dadurch Wirtschaftsgüter erstmals "von außen" in das Betriebsvermögen der einbringenden Mitunternehmerschaft gelangen (also aus dem Betriebsvermögen eines an-



deren Betriebs in das Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft). Übertragungen aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der einzubringenden Mitunternehmerschaft als Teil eines Gesamtplans einer nachfolgenden Einbringung fallen hingegen m. E. von vornherein nur unter § 20, § 24 bzw. § 25 UmwStG (vorbereitende Akte einer Umwandlung; anders FG Sachsen vom 4.11.2010 6 K 963: Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG auf eine Vorab einbringung von Sonderbetriebsvermögen in KG trotz nachfolgender Umwandlung in GmbH).

(b) **Abgang** des Wirtschaftsguts aus dem Personenunternehmen durch einen Übertragungsakt nach § 6 Abs. 5 Satz 3: Bei Umwandlungen nach §§ 20 ff., 24, 25 UmwStG (sog. **Einbringungsfälle**) ist die Rechtslage anders als bei Umwandlungen nach §§ 3 ff. UmwStG, weil hier nach dem Besteuerungstatbestand die zivilrechtliche Ausgestaltung der Umwandlung (Sachgründung, Sachkapitalerhöhung, qualifizierte Anwachsung, Umwandlung) gleichgültig ist. Durch diesen Verzicht auf eine tatbestandliche Anknüpfung an das Zivilrecht bedarf es keines Rückgriffs auf § 42 AO (Gesamtplan im "engeren" Sinne, vgl. zu diesem Ansatz etwa allgemein BFH vom 19.1.2001 X B 43/10, BFH/NV 2011 S. 636). Vielmehr wird bereits der Tatbestand des § 20, § 24 bzw. § 25 UmwStG unmittelbar nicht verwirklicht (vgl. den Ansatz in BFH vom 11.12.2001 VIII R 23/01, BStBl II 2004 S. 474; darauf verweisend Rn. 20.07 UmwStE 2011; ferner z. B. BFH vom 6.9.2000 IV R 18/99, BStBl II 2001 S. 229), wenn im Zuge eines Gesamtplans Überführungs- bzw. Übertragungsvorgänge nach § 6 Abs. 5 EStG dazu führen, dass zuvor vorhandene wesentliche Betriebsgrundlagen im Zuge eines Gesamtplans nicht mit eingebracht werden (§ 25 UmwStG: nicht im formgewechselten Rechtsträger verbleiben), und zwar unabhängig davon, ob dies vor oder nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erfolgt. Die Finanzverwaltung spricht in diesem Zusammenhang auch nicht von einem Gesamtplan – vgl. Rn. 24.07 UmwStE 2011, 3. Absatz – bzw. lässt die Rechtsgrundlage dafür offen – so in Rn. 20.07 UmwStE).

Das betrifft nicht nur Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 UmwStG aus dem umzuwandelnden Rechtsträger vor dem steuerlichen Übertragungstichtag, sondern auch im steuerlichen Rückbezugszeitraum des § 20 Abs. 5, 6, § 24 Abs. 4 HS 2, § 25 Satz 2 UmwStG, also **nach** dem steuerlichen Übertragungstichtag, aber vor dem zivilrechtlichen Vollzug der Umwandlung/Einbringung. Sie können im Einzelfall dazu führen, dass die zivilrechtliche Umwandlung/Einbringung nicht

mehr die gesamte betriebliche Einheit i. S. des UmwStG umfasst und deswegen der jeweilige Tatbestand des UmwStG im Falle eines Rückbezugs nicht eingreift. Diese nachteilige Rechtsfolge kann sich im Übrigen in gleicher Weise ergeben, wenn im Rückwirkungszeitraum eine wesentliche Betriebsgrundlage in einen anderen Betrieb des Stpfl. überführt oder in sein Privatvermögen entnommen wird. Die Nichtanwendung des §§ 20 ff., § 24 UmwStG kann hier nicht durch einen Verzicht auf den steuerlichen Rückbezug der Einbringung vermieden werden.

**Beispiel:**

Die B-oHG wird auf die A-GmbH verschmolzen, § 2 UmwG. Beabsichtigt ist ein steuerlicher Rückbezug auf den Stichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz. Im Rückwirkungszeitraum überträgt die B-oHG unentgeltlich oder gegen Minderung von Gesellschaftsrechten eine wesentliche Betriebsgrundlage auf einen ihrer Gesellschafter. – Die Umwandlung ist nach § 20 UmwStG nicht mit steuerlicher Rückwirkung möglich, weil dann nicht mehr alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übergehen würden.

Handelt es sich bei dem im Rückwirkungszeitraum unentgeltlich übertragenen bzw. überführten Wirtschaftsgut nicht um eine am steuerlichen Übertragungstichtag vorhandene wesentliche Betriebsgrundlage, nehmen diese Einlagen/Entnahmen nicht an der Rückwirkungsfiktion des § 20 Abs. 5, 6 UmwStG teil und sind noch dem Einbringenden zuzurechnen, § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG (ähnlich Niehus/Wilke in H/H/R, EStG, Kommentar, § 6 Anm. 1450).

**Anmerkung:**

Die vorstehenden Ausführungen gelten im Falle einer Umwandlung von Teilbetrieben entsprechend für bloß zuordenbare Wirtschaftsgüter i. S. von Rn. 15.07 UmwStE 2011, wenn man die Auslegung der Finanzverwaltung zum (europäischen) Teilbetriebsbegriff im UmwStG (etwa Rn. 15.02, 15.07, 20.06, 24.03 UmwStE 2011) teilt.

(4) Gesamtplan heißt, dass bereits im Zeitpunkt der Übertragung des Einzelwirtschaftsguts die Absicht einer nachfolgenden Umwandlung bestand. Bedingter Voratz reicht m. E. aus. Ob ein Gesamtplan vorliegt, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Es besteht m. E. ein Beweis des ersten Anscheins eines Gesamtplans, wenn die Übertragung innerhalb von 1 - 2 Jahren vor dem Umwandlungsbeschluss erfolgt (vgl. BMF vom 2.8.2007 IV B 7-S 2745/0, BStBl I 2007 S. 624 zu § 8 Abs. 4 KStG a. F.: "... ist ... regelmäßig von einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang auszugehen, wenn zwischen [den Einzelakten] nicht mehr als zwei Jahre

vergangen sind"; ferner Strahl, KÖSDI 2003 S. 13918, 13923: zeitlicher Abstand von mehr als zwei Jahren unschädlich; ähnlich Förster/Schmidmann, StuW 2003 S. 114, 122; in anderem Zusammenhang Kanzler in FS Korn, 2005, S. 287, 298: zwei Jahreszeitraum "eine Zeitspanne, die die widerlegbare Vermutung eines einheitlichen Plans begründet"). Anhaltspunkte für die Auffassung der Rechtsprechung mag auch die im BFH-Urteil vom 16.9.2004 (IV R 11/03, BStBl II 2004 S. 1068) zur Aufnahme eines Sozios im Zweistufenmodell genannte Frist von 1 Jahr bieten (vgl. auch Schmidt/Kulosa, EStG, Kommentar, 30. Aufl., § 6 Rz. 651: nach Ablauf von 1 Jahr könne ein Gesamtplan nur noch in Ausnahmefällen bejaht werden).

Stellt sich eine Umwandlung bzw. ein Einbringungsvorgang in Kombination mit Einlagen und Entnahmen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerung (entgeltliche Übertragung) des Betriebs oder eines Bruchteils des Betriebs gegen ein nicht in Gesellschaftsrechten bestehendes Entgelt dar, ist der Tatbestand des UmwStG nicht erfüllt. Die Regelung des § 6 Abs. 5 EStG findet hingegen Anwendung, es sei denn, es handelt sich seinerseits um eine Kettenübertragung i. R. eines Gesamtplans. Vgl. auch Rn. 24.07 UmwStE mit einem Beispiel.

### **5. Insbesondere: Ausgliederungsmodell**

Die Gestaltungspraxis setzt die Ausgliederung wesentlicher Betriebsgrundlagen aus einem Betriebsvermögen (Ausgliederungsmodell) dazu ein,

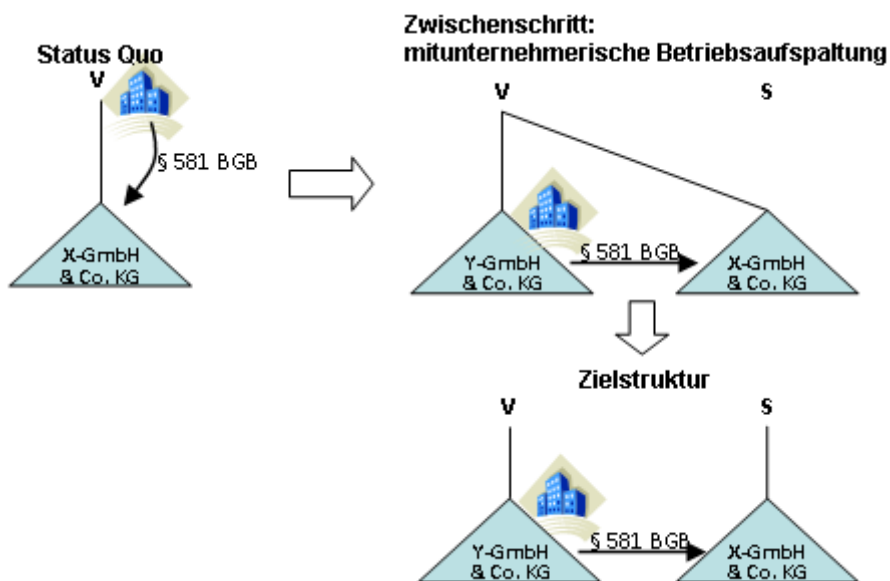
- (1) unentgeltliche Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, Umstrukturierungen nach dem UmwStG oder auch Veräußerungen vorzubereiten, bzw.
- (2) die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu vermeiden.

Werden von dem übertragenden Unternehmen nach der Ausgliederung Steuervergünstigungen in Anspruch genommen (Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG bei unentgeltlicher Übertragung, Buchwertfortführung bei Umwandlung, begünstigte Besteuerung nach §§ 16, 34 EStG bei Veräußerung) stellen sich zwei Fragen:

- Führt die Ausgliederung überhaupt dazu, dass das ausgegliederte Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen der Ausgangsgesellschaft ausscheidet?
- Steht ein Gesamtplan der Inanspruchnahme der Steuervergünstigung entgegen, weil bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der gesamte Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen wird?

### Ausgangsfall (vorweggenommene Erbfolge):

Vater V ist vermögensmäßig zu 100 v. H. an der X-GmbH & Co. KG beteiligt, an die er auch ein Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage) verpachtet hat. I. R. der vorweggenommenen Erbfolge plant V, seinen KG-Anteil im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf seinen Sohn S zu übertragen. Das Grundstück möchte er noch zur Alterssicherung behalten. Sein Steuerberater erwägt die Gründung einer gewerblich geprägten Y-GmbH & Co. KG, auf die zunächst das Grundstück übertragen wird. Drei Monate (Alternative: 2 Jahre) später soll dann der (um das Sonderbetriebsvermögen verringerte) Mitunternehmeranteil von V auf S unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3 Nr. 1 EStG übertragen werden.



### Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Nach dem ersten Zwischenschritt entsteht eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung. Nach einer Ansicht gehört die Beteiligung des V an der Y-GmbH & Co. KG zu seinem Sonderbetriebsvermögen II bei der X-GmbH & Co. KG (so Wacker in Schmidt, EStG, Kommentar, 30. Aufl. 2011, § 15 Rn. 507; Reiß in Kirchhof, EStG, Kommentar, § 16 Rz. 150; BFH vom 4.3.2009 I R 58/07, BFH/NV 2009 S. 1953). Das hätte zur Folge, dass eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nur in Betracht kommt, wenn V neben dem Anteil an der X-GmbH & Co. KG auch den Anteil an der Y-GmbH & Co. KG auf S übertragen müsste. Dann hätte V mit der Ausgliederung sein Ziel nicht erreicht.

Für diese Auffassung ließe sich anführen, dass der Gesellschaftsanteil Sonderbetriebsvermögen wäre, wenn die Y-GmbH & Co. KG nicht als Personengesellschaft verfasst wäre, sondern eine GmbH gewesen wäre (vgl. auch im Folg. das BFH-Urteil

vom 22.9.2011 IV R 33/08). In diese Richtung hatte sich auch die Finanzverwaltung in der Entwurfsfassung des UmwStE (Stand vom 2.5.2011 - Verbandsanhörung, Rn. 24.02, 20.05) positioniert. Allerdings schweigt der UmwStE 2011 nunmehr zu diesem Punkt. Auch der BFH hatte es bei einer Ausgliederung und anschließenden Einbringung nicht für erforderlich gehalten, zu dem Thema Stellung zu nehmen (BFH vom 25.11.2009 I R 72/08, BStBl II 2010 S. 471). In diesem Zusammenhang ist ferner anzumerken, dass - umgekehrt - der Anteil an der Betriebs-KG, der zwar unstrittig kein Wirtschaftsgut ist, aber die Bruchteile der Wirtschaftsgüter dieser Gesellschaft repräsentiert, im Einzelfall durchaus auch für die Tätigkeit der Besitz-KG (funktional) wesentliche Betriebsgrundlagen der Betriebsgesellschaft "beinhalten" kann.

Nach wohl h. M. ist dieser Ansatz jedoch mit den bisherigen Grundsätzen zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nur schwer zu vereinbaren (vgl. BMF vom 24.4.1998, BStBl I 1998 S. 583). Die Bilanzierungskonkurrenz zwischen Sonderbetriebsvermögen und Zuordnung zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens (hier: Y-GmbH & Co KG) haben der BFH und dem sich anschließend die Finanzverwaltung zugunsten des Betriebsvermögens der Personengesellschaft entschieden (vgl. BMF vom 28.4.1998, BStBl I 1998 S. 583; Schumacher, DStR 2010 S. 1606).

### **Gesamtplan**

Eine weitere Frage ist deswegen, ob bei dem geplanten mehrstufigen Vorgehen die einzelnen Übertragungsvorgänge ertragsteuerlich einen einheitlichen Vorgang bilden. Damit hätte V nicht alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen - wie es § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG fordert - auf den Sohn übertragen; V hätte seinen Mitunternehmeranteil aufgeben i. S. des § 16 Abs. 3 EStG.

Der I. Senat des Bundesfinanzhofs hat unter Hinweis auf Behrens/Schmitt (FR 2002 S. 549, 552) entschieden, die "Auslagerung" einer wesentlichen Betriebsgrundlage aus einem nach § 20 UmwStG einzubringenden Mitunternehmeranteil sei steuerlich zu Buchwerten möglich, sofern sie auf Dauer erfolge und deshalb andere Folgen auslöse als die Einbeziehung des entsprechenden Vorgangs in den Einbringungsvorgang (BFH vom 25.11.2009 I R 72/08, BStBl II 2010 S. 471; dagegen "versteckter" Nichtanwendungserlass in FinMin Schleswig-Holstein vom 22.12.2010 VI 308-S 1978c-006). Im Urteilsfall hatten die Steuerpflichtigen etwa 2 Monate vor Einbringung ihres Mitunternehmeranteils Grundstücke aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, deren Anteile anschließend eingebracht wurden, auf eine Schwesterpersonengesellschaft übertragen. Legt man die Auffassung des I. Senats zugrunde,

wäre die Ausgliederung des Grundstücks im Ausgangsfall nicht zu beanstanden, da die Ausgliederung auf Dauer angelegt war. Demgegenüber hat der IV. Senat mit Urteil vom 6.5.2010 (IV R 52/08, BStBl II 2011 S. 261) eine Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG bei zeitgleicher Übertragung des Gesellschaftsanteils und des Sonderbetriebsvermögens verneint. Auf die Frage der Gesamtplanrechtsprechung müsse er – so ausdrücklich der IV. Senat – nicht eingehen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung finden auch in Fällen einer unentgeltlichen Übertragung die Grundsätze der sog. Gesamtplanrechtsprechung Anwendung (BMF vom 3.3.2005, BStBl I 2005 S. 458 Rz. 7 unter Verweis auf BFH vom 6.9.2000, BStBl II 2001 S. 229; ebenso Rn. 20.07 und 24.03 UmwStE 2011; FinMin Schleswig-Holstein vom 22.12.2010 VI 308-S 1978c-006).

Dies wird in der Literatur teilweise kritisiert, und zwar im Wesentlichen mit zwei Argumenten:

- Für die Erreichung des Zwecks des § 6 Abs. 3 EStG komme es nur darauf an, dass die übertragene Sachgesamtheit weiter als Wirtschaftseinheit lebensfähig sei. Diesem Zweck werde genüge getan, wenn im Zusammenhang mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils Sonderbetriebsvermögen in einem anderen Betrieb des Übertragenden genutzt werde. Es würden dadurch schließlich weniger stille Reserven auf ein anderes Steuersubjekt überspringen als in dem Fall, in dem das Sonderbetriebsvermögen mit übergehe. Das rechtfertige keinen Besteuerungstatbestand (Wendt, FR 2005 S. 468, 472, auch unter Verweis auf § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG; ferner Korn, KÖSDI 2005 S. 14633, 14637; Strahl, FR 2004 S. 939).
- Die in Bezug genommene Rechtsprechung des BFH sei nur zur Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, nicht aber zu unentgeltlichen Vorgängen ergangen. Der Zwang zur Buchwertverknüpfung sei keine mit §§ 16, 34 EStG vergleichbare Steuervergünstigung. Er beruhe auf dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Da der Übertragende keinen Gewinn realisiere, verzichte der Fiskus auf eine Besteuerung der stillen Reserven, soweit diese beim Übernehmer gesichert seien (Kanzler in FS für Korn, S. 287, 298 m. w. N.; Wendt, FR 2005 S. 468, 472 f.). Lediglich die Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen (im SBV) führe zur Aufdeckung stiller Reserven, weil der gesamte Mitunternehmeranteil nicht auf einen Erwerber übergehe.

Das bedeutet: Wenn man sich nicht allein auf den I. Senat des BFH verlassen will, muss sich der Sachverhalt so darstellen, dass die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens auf die neu gegründete Y-GmbH & Co. KG und die Übertragung des verbleibenden Mitunternehmeranteils nicht als Teilakte eines Gesamtplans zu werten sind. Dem Gesetz, aber auch der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung lässt sich zur zeitlichen Entzerrung keine "Frist" entnehmen. Hierzu wird auf die Ausführungen oben unter 4. verwiesen. M. E. kann ein Kaufmann im Einzelfall einen mehraktigen Gesamtplan sogar über mehrere Jahre hinweg planen und umsetzen. Es besteht aber kein Beweis des ersten Anscheins eines Gesamtplans mehr, wenn zwischen Ausgliederung und Übertragung mehr als 1 bis 2 Jahre liegen. Dabei kommt es übrigens m. E. nicht darauf an, ob das fragliche Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich, teilentgeltlich oder vollentgeltlich auf ein anderes Betriebsvermögen ausgegliedert wird. Anderenfalls würde die Frage, ob im Ausgangsfall ein Mitunternehmeranteil übertragen wird, davon abhängen, ob die Übertragung des Grundstücks auf die Y-GmbH & Co. KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen würde (= entgeltliche Übertragung) oder im Wege der Einlage (= unentgeltliche Übertragung), obwohl diese Differenzierung nicht plausibel wäre und das Gesetz - zu Recht - in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 - 3 EStG diese beiden Fälle gerade wertungsmäßig gleichstellt (a. A. allerdings FG Münster vom 30.10.2009, EFG 2010 S. 369, Az beim BFH X R 60/90).

Hinzu kommt: Im Ausgangsfall kann dem Versorgungsbedürfnis des V sehr wohl in sachgerechter Weise Rechnung getragen werden, auch wenn das Grundstück mit auf den Sohn übertragen wird:

- Alternative 1: V überträgt seinen KG-Anteil auf S, bleibt aber mit einer Mini-Beteiligung (z. B. 1 v. H.) weiterhin Kommanditist. Das Grundstück überlässt er unverändert der KG. Anm.: Ein sog. Nullkommanditist wäre demgegenüber i. d. Regel nicht Mitunternehmer (BFH vom 28.10.1999 VIII R 66-70/97, BStBl II 2000 S. 183), weil das Gesellschaftsverhältnis hier dem Regelstatut eines Kommanditisten nach dem HGB nicht mehr nahe käme.
- Alternative 2: Es können dinglich am Grundstück gesicherte Versorgungsleistungen vereinbart werden (wirtschaftlicher Nießbrauchsvorbehalt). Es handelt sich - trotz der Versorgungsleistungen - um eine unentgeltliche Übertragung i. V. mit dem Sonderrecht der Vermögensübergabe (hierzu BFH vom 12.5.2003 GrS 1/00,

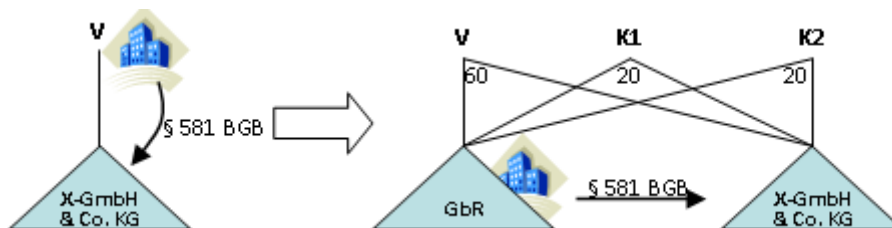
BStBl II 2004 S. 95 und GrS 2/00, BStBl II 2004 S. 100). Für die hier in Frage stehende Übertragung von Mitunternehmeranteilen hat sich dies auch nach der Einschränkung durch das Jahressteuergesetz 2008 nicht geändert (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG i. d. F. des JStG 2008 vom 20.12.2007; dazu BMF vom 11.3.2010, BStBl I 2010 S. 227).

### **Ausgliederungsmodell bei einer Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG**

M. E. gelten die oben dargestellten Grundsätze auch bei der Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter und anschließender Einbringung in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gem. § 24 UmwStG (im Übrigen auch bei Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, Genossenschaft gem. § 20 UmwStG). Es gibt weder eine gesetzliche Grundlage noch erschiene es vom Ergebnis her sachgerecht, die Frage des Gesamtplans in derartigen Fällen nach anderen Grundsätzen zu beantworten.

### **6. Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung keine Entnahme?**

Der BFH hatte im Urteilsfall vom 22.9.2011 (IV R 33/08, DStR 2011 S. 2137, FR 2011 S. 77 m. Anm. Wendt) zur Frage des § 4 Abs. 4a EStG folgenden Sachverhalt zu entscheiden: V war vermögensmäßig an einer GmbH & Co. KG sowie der Komplementär-GmbH allein beteiligt. Er überließ ein Grundstück der KG (Sonderbetriebsvermögen, wesentliche Betriebsgrundlage). V übertrug je 20 v. H. des KG und GmbH-Anteils sowie seines Grundstücks auf seine beiden Kinder. Sie begründeten eine Grundstücksverwaltungs-GbR und verpachteten das Grundstück an die KG.



Während das Finanzamt den Schuldzinsenabzug der KG gem. § 4 Abs. 4a EStG auf den Mindestabzug von 2.050 EUR begrenzt hatte, weil es davon ausgegangen war, dass das Grundstück aus dem (Sonder)Betriebsvermögen der KG entnommen und in das Betriebsvermögen der GbR eingelegt worden war, lehnte der BFH eine Entnahme ab. Die Wirtschaftsgüter der Besitzpersonengesellschaft würden in diesem Fall einer "echten" mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nicht ihre Eigenschaft als



Sonderbetriebsvermögen verlieren. Es handele sich vielmehr um latentes Sonderbetriebsvermögen, welches mit Ende der Betriebsaufspaltung wieder auflebe.

Die Rechtsfigur des latenten Sonderbetriebsvermögens in derartigen Konstellationen ist neu und kann ein dem BFH nicht angehörender Rechtsanwender auch nach mehrmaliger Lektüre nicht ohne Weiteres dem Gesetz entnehmen. Allerdings ist zuzugeben, dass damit im Urteilssachverhalt wohl ein dem Regelungszweck des § 4 Abs. 4a EStG entsprechendes, sachgerechtes Ergebnis gefunden wurde (dazu Wendt, FR 2011 S. 81).

Das Urteil könnte durchaus für die unter III.5. angesprochene Auffassung sprechen, dass die in dem Mitunternehmeranteil "enthaltenen" Wirtschaftsgüter notwendiges Sonderbetriebsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft sind. Die Frage der Bilanzierungskonkurrenz zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen lässt sich zumindest gedanklich abschichten von der Frage, ob ein Wirtschaftsgut gleichzeitig wesentliche Betriebsgrundlage zweier Mitunternehmerschaften (Fall unter III.5: der Y-GmbH & Co. KG *und* der X-GmbH & Co. KG) sein kann. Allerdings endet in dem fraglichen Fall mit der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung auch die Qualifizierung des Grundstücks als "latentes" Sonderbetriebsvermögen.

## **7. Abspaltung bei doppelstöckiger Personengesellschaft**

### **Downstream-Abspaltung**

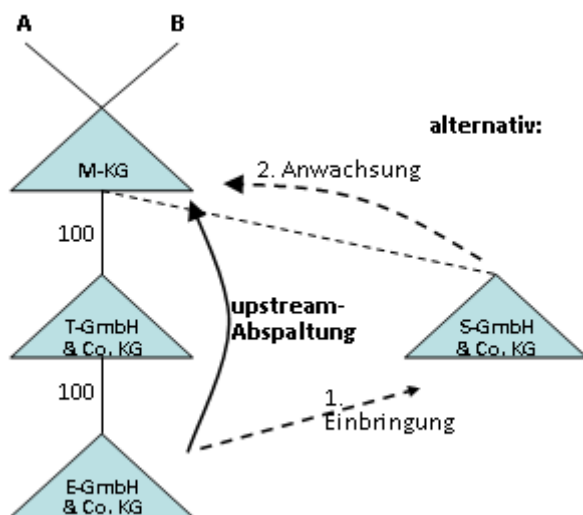
Spaltet eine Mitunternehmerschaft ein einzelnes Wirtschaftsgut auf eine (ggf. neu gegründete, ggf. schon bestehende) Tochter-Personengesellschaft ab (§ 123 Abs. 2 UmwG), ist inzwischen zweifelhaft, ob dieser Vorgang unter § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG oder unter § 24 UmwStG fällt. Denn hier ist unklar, wer Einbringender und wer Einbringungsgegenstand ist. Betrachtet man als Einbringenden i. S. des § 24 UmwStG denjenigen, der neue Gesellschaftsanteile erhält (so nunmehr die FinVerw, vgl. Rn. 24.03 i. V. mit 20.03 UmwStE 2011), stellt sich die Frage nach dem Einbringungsgegenstand. Es wird diskutiert, hier als Einbringungsgegenstand Bruchteile der Mitunternehmeranteile anzusehen. Dann wäre der Vorgang - obwohl zivilrechtlich ein einzelnes Wirtschaftsgut und keine qualifizierte Sachgesamtheit übertragen wird - nach § 24 UmwStG steuerlich begünstigt (arg. Rn. 24.03 i. V. mit 20.10 UmwStE 2011: Mitunternehmerteilanteil als begünstigter Einbringungsgegenstand; Vorteile insbesondere Antragsrecht auf Buch- oder Zwischenwertansatz, keine Sperrfristen des § 6 Abs. 5 S. 4 ff. EStG; bei gleichzeitiger Übernahme von Schulden keine anteil-

lige Aufdeckung stiller Reserven). Dann müsste für die Anwendung des § 24 UmwStG etwaiges vorhandenes Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters der Mitunternehmerschaft quotaal mit übertragen werden, wenn es eine wesentliche Betriebsgrundlage der Mitunternehmerschaft darstellt. Sieht man hingegen mit der FinVerw - m. E. zutreffend - das jeweils übertragene Vermögen als Einbringungsgegenstand, würde der Vorgang m. E. unter § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG fallen. Denn für die Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG reicht es m. E. aus, wenn neue Anteile von der Mitunternehmerschaft dem Gesellschafter des übertragenden Mitunternehmers ausgereicht werden. Außerdem kann nach § 125 i. V. mit § 54 UmwG bei einer entsprechenden, notariell zu beurkundenden Erklärung aller Anteilseigner bei einer Abspaltung auf die Gewährung von Geschäftsanteilen verzichtet werden. Die Finanzverwaltung positioniert sich zu diesem Punkt allerdings bisher nicht.

## Upstream-Abspaltung

### Gestaltungsziel

Der von einer Tochterpersonengesellschaft (T-GmbH & Co. KG) an der Einpersonengesellschaft (E-GmbH & Co. KG) gehaltene Mitunternehmeranteil soll von der T-GmbH & Co. KG auf die Mutter-KG steuerneutral zu Buchwerten abgespalten werden.



### Upstream-Abspaltung als Fall des § 24 UmwStG?

Der sachliche Anwendungsbereich des § 24 UmwStG ist in § 1 Abs. 3 und 4 UmwStG geregelt. § 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG sieht auch die Abspaltung von einer Personengesellschaft auf eine andere als Anwendungsfall des § 24 UmwStG vor.

Die Anwendung des § 24 UmwStG setzt aber dem Grunde nach voraus, dass dem Einbringenden als Gegenleistung eine Mitunternehmerstellung erstmals eingeräumt wird oder eine bereits bestehende Mitunternehmerstellung "verstärkt" wird. Bei einer Abspaltung sind die von dem übernehmenden Rechtsträger auszugebenden Gesellschaftsrechte allerdings nicht dem übertragenden Rechtsträger, sondern seinen Gesellschaftern zu gewähren. Es stellt sich damit zunächst die Frage, wer im Fall einer solchen Abspaltung Einbringender im steuerlichen Sinne ist.

Hierfür verweist der neue UmwStE 2011 in seiner Rn. 24.03 auf die Ausführungen zu § 20 UmwStG. Rn. 20.03 UmwStE 2011 stellt - in Abkehr zur bisherigen Verwaltungsauffassung - darauf ab, ob die Personengesellschaft, aus der Vermögen übertragen wird, fortbesteht und ob ihr die (neuen, im Zuge der Einbringung einzuräumenden) Anteile am übernehmenden Rechtsträger zuzuordnen sind. Bei einer Abspaltung besteht zwar der übertragende Rechtsträger fort. Stehen allerdings zivilrechtlich die Anteile den Mitunternehmern des übernehmenden Rechtsträgers zu, könnte man diese als Einbringende ansehen. Damit wäre auch das Erfordernis des § 24 UmwStG erfüllt, dass der bzw. die Einbringenden neue Anteile an der übernehmenden Personengesellschaft erhalten.

### **Side-step-Abspaltung mit anschließender Anwachsung?**

Die Finanzverwaltung wird dieses Ergebnis vermutlich nicht akzeptieren. Sie hatte bei Erstellen der o. g. Verweiskette für eine Abspaltung den Fall vor Augen, dass ein Teilbetrieb auf eine außenstehende Personengesellschaft oder eine Schwester-Personengesellschaft gegen Gewährung neuer Gesellschaftsrechte an die Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft abgespalten wird. Ein solcher side-step fällt unter § 24 UmwStG. Ist die übernehmende Personengesellschaft eine Schwester-GmbH & Co. KG mit der Mutter-KG als alleiniger vermögensmäßig beteiligter Kommanditistin, kann die vermögensmäßig nicht beteiligte Komplementär-GmbH nachfolgend ausscheiden. Mangels zwei Gesellschaftern geht die Schwester-GmbH & Co. KG unter, ihr Vermögen wächst analog § 738 BGB der M-KG als verbliebener Gesellschafterin steuerneutral zu. Die Finanzverwaltung sieht einen solchen Vorgang als steuerliches "Nullum" an (z. B. OFD Berlin vom 19.7.2002 St 122 - S 2241 - 2/02), wohl weil i. R. einer Transparenz- und Bruchteilsbetrachtung (vgl. § 39 Abs. 2 AO) die M-KG ohnehin schon vor der Anwachsung alleine vermögensmäßig beteiligt war. Danach wären also zwingend die Buchwerte fortzuführen.

### **Gesamtplan und Kettenumwandlung?**

Allerdings erfolgen diese Schritte i. R. eines Gesamtplans. Der neue UmwStE 2011 enthält zwar - wie schon die Vorgängerregelung - keine Aussagen zur steuerlichen Behandlung von Kettenumwandlungen. Insoweit gibt es also keine bundeseinheitliche Verwaltungsanweisung. Sofern die Finanzverwaltung in der upstream-Abspaltung keinen Fall des § 24 UmwStG sieht, dürfte sie allerdings auch die beiden Gestaltungsschritte i. R. einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise "zusammenziehen" und den Zwischenschritt des side-steps auf die Schwestergesellschaft als Teil einer Kettenumwandlung ignorieren. M. E. wird sie sich auch nicht dadurch gehindert sehen, dass die Anwachsung bei Ausscheiden der vermögensmäßig nicht beteiligten Komplementär-GmbH "isoliert" als steuerliches nullum behandelt wird.

Faktisch könnte das Gestaltungsziel also nur mit Geduld erreicht werden: Nach der Abspaltung auf die Schwestergesellschaft muss diese für einen längeren Zeitraum hinweg fortbestehen. Erst zu einem späteren Zeitpunkt wäre es aufgrund einer neuen Entscheidung (kein im vorhinein feststehender Gesamtplan) möglich, dass die Komplementär-GmbH der Schwester-GmbH & Co. KG ausscheidet.

In dieser Konstellation ist aus meiner Sicht außerdem Folgendes zu bedenken:

- Ob ein Gesamtplan vorliegt, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Es besteht m. E. ein Beweis des ersten Anscheins eines Gesamtplans, wenn die Übertragung innerhalb von 1 - 2 Jahren vor dem Umwandlungsbeschluss erfolgt (dazu bereits oben unter III.3. (4)).
- Gleichzeitig ist allerdings die steuerliche Behandlung von Kettenumwandlungen weitgehend ungeklärt. Es gibt hierzu kaum Rechtsprechung (vgl. FG Rheinland-Pfalz vom 30.8.2005 2 K 2514/03, das die kurzfristige Zwischenschaltung einer GmbH per Umwandlungsvorgang steuerlich nicht anerkannt hatte. Wegen der Frage, ob mehrere Rechtsgeschäfte wegen der Gleichzeitigkeit und ihres unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs als einheitlicher Vorgang zu beurteilen sind, hatte auch das FG München im Urteil vom 13.9.2007, EFG 2008 S. 1031, Stellung genommen). Die Finanzverwaltung hat schon häufig mehrere hintereinander geschaltete Umwandlungen steuerlich anerkannt. Hier kommt noch dazu, dass die Finanzverwaltung die Anwachsung als steuerliches "Nullum" behandeln will. Auch die Finanzverwaltung läuft also ein Prozessrisiko, wenn sie hier die Gesamtplanrechtsprechung anwendet.

- Alternativ könnte erwogen werden, den Mitunternehmeranteil im Hinblick auf § 6 Abs. 3 EStG unentgeltlich zu übertragen.
- Ansonsten bliebe nur noch die Prüfung des § 6 Abs. 5 EStG. Abgesehen von seinen "Nachteilen" (bei im Mitunternehmeranteil "enthaltenen" Verbindlichkeiten Anwendung der Trennungstheorie; Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und der Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 Satz 5 f. EStG) stellt sich – hier erneut – die Frage der Anwendbarkeit der Regelung auf einen solchen Sachverhalt.

#### **IV. Fazit**

Die verschiedenen Regelungen zur Umstrukturierung von bzw. auf Personengesellschaften oder im Umfeld von Personengesellschaften sind nicht nur auf unterschiedliche Stellen im Einkommensteuergesetz "verstreut". Sie werfen auch im Lichte der aktuellen Rechtsprechung und Äußerungen der Finanzverwaltung weiterhin einige, teilweise grundsätzliche, Fragen auf. Das hängt u. a. damit zusammen, dass sie nicht – jedenfalls nicht ohne weiteres erkennbar – aufeinander abgestimmt sind. Sie sind nach ihrer systematischen Stellung sowie ihrem Wortlaut nicht Ausdruck eines einheitlichen Systems, sondern pragmatische Antworten des Gesetzgebers auf bestimmte Bedürfnisse der Praxis.

Nach der hier vertretenen Ansicht enthält § 6 Abs. 5 EStG für unentgeltliche oder gegen Gesellschaftsrechte erfolgende Übertragungen von bzw. auf Personengesellschaften eine Grundnorm, die auf die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern wie qualifizierte Sachgesamtheiten (unentgeltlich oder nur gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten) Anwendung findet. § 24 UmwStG, § 6 Abs. 3 EStG und letztlich sogar die Grundsätze der Realteilung sind Spezialregelungen (auch) zu § 6 Abs. 5 EStG. Subsidiär, sobald die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Spezialregelungen nicht erfüllt sind, findet also nach der hier vertretenen Ansicht § 6 Abs. 5 EStG Anwendung. So lassen sich noch am ehesten Wertungswidersprüche und Brüche im System der Besteuerung der Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften vermeiden. Ein solcher Ansatz, zu dem sich allerdings die Finanzverwaltung weder im neuen UmwStE 2011 noch im neuen BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 5 EStG vom 8.12.2011 explizit bekennt, würde dem Steuerpflichtigen umfangreiche Gestaltungsspielräume eröffnen.

Die sog. Gesamtplanrechtsprechung als Anwendungsfall des § 42 AO erfasst nur besonders gelagerte Konstellationen. Umfasst hingegen eine Umstrukturierung i. R.

einer entsprechenden Planung mehrere Teilakte, kann m. E. als Ausdruck einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise bereits der (begünstigende) Besteuerungstatbestand nicht verwirklicht sein. Das betrifft gerade das Verhältnis von § 6 Abs. 5 EStG zu den Einbringungstatbeständen des §§ 20 ff., 24, 25 UmwStG.

Mischentgelte (Gesellschaftsrechte und sonstige Gegenleistungen) führen im Anwendungsbereich der sog. Trennungstheorie zur anteiligen Aufdeckung von stillen Reserven, im Anwendungsbereich der sog. Einheitstheorie hingegen nach der hier vertretenen (strittigen) Auffassung auch i. R. des § 24 UmwStG nur insoweit zwingend zu einer Gewinnrealisierung, als die nicht in Gesellschaftsrechten bestehende Gegenleistung die Buchwerte der übertragenen Sachgesamtheit übersteigt.

\* \* \* \*