

ÜBERTRAGUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

Gesamtplanrechtsprechung bei entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung

von RiFG Dr. Alexander Kratzsch, Bünde

Die jüngere Rechtsprechung des BFH gibt Anlass, sich mit der Gesamtplanrechtsprechung im Zusammenhang mit entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen von Mitunternehmeranteilen zu beschäftigen. Wie zu zeigen sein wird, will der BFH die Gesamtplanrechtsprechung zwar bei den entgeltlichen Übertragungen im Hinblick auf die Tarifiermäßigung nach den §§ 16, 34 EStG anwenden, bei den unentgeltlichen jedoch nicht. Der Beitrag geht ausführlich auf die betroffenen Gestaltungen ein.

1. Entgeltliche Übertragungen

Der Verkauf eines Mitunternehmeranteils nebst Sonderbetriebsvermögen ist ermäßigt zu besteuern, wenn das funktional-quantitativ wesentliche Betriebsvermögen im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen übertragen wird. Die Begünstigung umfasst auch die Mitveräußerung von nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen I und II. § 34 EStG setzt ferner voraus, dass sämtliche stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden („Zusammenballung“). Das folgende Beispiel verdeutlicht die Grundlagen.

■ Grundsachverhalte

A ist Kommanditist der AB-KG, der er zudem ein funktional wesentliches bebauter Grundstück überlässt, das er im Sonderbetriebsvermögen hält. Drei Varianten sollen betrachtet werden:

- A verkauft dem C seinen Mitunternehmeranteil sowie das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen. Die Veräußerung ist begünstigt (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.V. mit § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).
- A veräußert seinen Gesellschaftsanteil an D und überlässt das Grundstück weiterhin der KG. Zwar veräußert A nicht auch das Sonderbetriebsvermögen. Da er aber zeitgleich das Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen überführt, werden auch die stillen Reserven aufgelöst, die sich in wesentlichen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens gebildet haben. Der Gewinn ist begünstigt (§ 16 Abs. 3 i.V. mit Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.V. mit § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).
- A veräußert seinen Gesellschaftsanteil an C und überführt das Grundstück zeitgleich in sein Einzelunternehmen. Die Überführung des Grundstücks in das Einzelunternehmen erfolgt nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zwingend zum Buchwert. Somit deckt A nicht sämtliche stille Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen der betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, auf. Die Veräußerung des Gesellschaftsanteils führt zu laufendem Gewinn (§ 16 Abs. 1 S. 2 EStG).

Funktional-quantitative Betrachtungsweise

Verkauf unu actu

MU-Anteil verkauft, SBV ins PV entnommen

MU-Anteil verkauft, SBV in ein anderes BV überführt

Der Gesamtplan i.S. der BFH-Rechtsprechung ist dadurch gekennzeichnet, dass ein einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt aufgrund eines vorab gefassten Plans „künstlich“ zergliedert wird und den einzelnen Teilakten dabei nur insoweit Bedeutung zukommt, als sie die Erreichung des Endzustands fördern. Durch die künstliche Zergliederung soll i.d.R. eine günstigere Besteuerung erzielt werden. Bei Veräußerungsvorgängen, die der Besteuerung unterliegen, ist das Ziel, die Bemessungsgrundlage zu schmälern.

Umfasst ein „Veräußerungsplan“ mehrere Teilakte, müssen sämtliche Teilakte miteinander gedanklich verklammert und als ein einheitlicher Vorgang betrachtet werden.

PRAXISHINWEIS | Bis zu welcher Zeitdauer eine Verklammerung anzunehmen ist, lässt sich nicht allgemein und losgelöst vom Einzelfall beantworten. Ein Zeitraum von mehr als zwei Jahren wird indes i.d. Regel nicht mehr schädlich sein, wenn eine von Anfang an bestehende „Verklammerungsabsicht“ nicht (ausnahmsweise) feststellbar ist. Eine BFH-Rechtsprechung zur Konkretisierung des zeitlichen Zusammenhangs gibt es (noch) nicht. Die OFD Karlsruhe [20.6.06, S 2241/27 - St 111, unter 5.3] führt aus, dass bei einem Zeitraum von weniger als 24 Monaten i.d. Regel von einem schädlichen Gesamtplan auszugehen ist. Der BFH hält einen Gesamtplan bei einem Zeitraum von ca. zwei Jahren für denkbar und prüft zugunsten des Steuerpflichtigen, ob es für diese lange Dauer des Geschehens „hinreichende Gründe“ gibt (BFH 22.11.13, III B 35/12).

Ermäßigt zu besteuern außerordentliche Einkünfte liegen daher nur vor, wenn durch einzelne Teilakte des einheitlich zu betrachtenden Vorgangs alle stillen Reserven aufgedeckt werden. Ob sämtliche stille Reserven aufgedeckt werden, ist grundsätzlich für den Veräußerer zu beurteilen, bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils für den veräußernden Mitunternehmer, da er als Steuersubjekt der Besteuerung unterliegt. Wird der Wert des Mitunternehmeranteils kurz vor der Veräußerung gemindert oder gar ausgehöhlt, ist die Begünstigung nach § 34 EStG nicht zu gewähren.

■ Gesamtplanrelevante Gestaltungen

(1) Übertragung auf Schwesterpersonengesellschaft

Die A-KG übertrug Teile ihrer wesentlichen Betriebsgrundlagen unter Fortführung stiller Reserven auf eine Schwester-KG und veräußerte die Beteiligung an der Schwester-KG (Mitunternehmeranteil).

Der BFH (17.12.14, IV R 57/11) behandelte den Veräußerungsgewinn nicht als nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG begünstigten Gewinn. Ein solcher Veräußerungsgewinn unterliege der Tarifbegünstigung nur, wenn er auch „außerordentlich“ sei. Die Vorschrift setze, so der BFH, bei allen Tatbeständen des § 34 Abs. 2 EStG eine atypische Zusammenballung voraus. Eine atypische Zusammenballung liege im Streitfall nicht vor, weil nicht alle in der Person des Veräußerers (Mitunternehmers) vorhandenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt worden seien. Der aus der Veräußerung erzielte Gewinn i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG war danach nicht nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V. mit Abs. 1 EStG ermäßigt zu besteuern.

Definition eines Gesamtplans

Dauer einer „Schamesfrist“

Gesamtplanrelevante Gestaltungen

„Auslagerung“ der stillen Reserven

(2) Übertragung eines Teilanteils zu Buchwerten

Der Steuerpflichtige übertrug seiner Ehefrau zunächst einen Teil des Mitunternehmeranteils, bestehend aus einem Teil-Kommanditanteil und einem Teil-Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH unentgeltlich. Dann veräußerte er den verkleinerten Mitunternehmeranteil.

Der BFH (9.12.14, IV R 26/14) entschied, dass der Tatbestand des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zwar erfüllt sei. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unterliege nach Auffassung des BFH nicht der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG, wenn der Steuerpflichtige zuvor aufgrund einheitlicher Planung und im zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung einen Teil des ursprünglichen Mitunternehmeranteils ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragen habe.

(3) Überführung aus dem (Sonder-)BV nach § 6 Abs. 5 S. 1, 2 EStG

Kommanditist A aus dem Grundsachverhalt veräußert seinen Mitunternehmeranteil an C. Drei Wochen zuvor hatte er das funktional wesentliche Grundstück aufgrund eines einheitlichen Veräußerungsplans in sein Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zum Buchwert überführt.

Da der Veräußerungsplan die beiden Teilakte umfasst, müssen beide Teilakte (die Übertragung und die Veräußerung) miteinander gedanklich verklammert und als ein einheitlicher Vorgang betrachtet werden. Die Veräußerung des Gesellschaftsanteils führt zu laufendem Gewinn (§ 16 Abs. 1 S. 2 EStG).

(4) Überführung aus der Gesamthand nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG

A und B sind zu je 50 % an der AB-OHG beteiligt. Die OHG überträgt unentgeltlich ein in ihrem Gesamthandsvermögen befindliches – funktional wesentliches – Grundstück an A (stille Reserven: 300.000 EUR). Anschließend und im zeitlichen Zusammenhang hierzu veräußert B seinen Gesellschaftsanteil an der OHG (stille Reserven noch: 400.000 EUR).

Die Veräußerung fällt unter § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, da B einen Mitunternehmeranteil veräußert hat. Sie ist allerdings nicht nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG begünstigt, da das zuvor der AB-OHG zuzurechnende Grundstück nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG in das Sonderbetriebsvermögen des A zu Buchwerten übertragen wurde. B hat also nicht sämtliche stille Reserven aufgedeckt, da auf B vor der Grundstücksübertragung 550.000 EUR (400.000 EUR + 150.000 EUR) an stillen Reserven entfielen.

PRAXISHINWEIS | Der BFH (9.12.14, IV R 36/13) weist ausdrücklich darauf hin, dass die Rechtsprechung bei teilentgeltlichen Übertragungen von funktionalen betrieblichen Einheiten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge nach wie vor zur Anwendung des § 34 EStG kommt. Diesen Wertungswiderspruch zu den obigen Ausführungen nimmt der BFH aus pragmatischen Erwägungen – i.d.R. zugunsten des Übertragenden – hin.

■ **Beispiel**

Der Vater überträgt seinem Sohn den Betrieb (Buchwert 400.000 EUR, gemeiner Wert 1 Mio. EUR) für 500.000 EUR. Der Gewinn (100.000 EUR = 500.000 EUR ./ 400.000 EUR) ist nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V. mit § 34 EStG begünstigt, obwohl nicht sämtliche stille Reserven aufgedeckt werden.

Aushöhlung des ursprünglichen MU-Anteils

Aus dem SBV in das BV des Einzelunternehmens

Aus der Gesamthand in das SBV

Nicht bei teilentgeltlichen Übertragungen bei vorweggenommener Erbfolge

Entgeltliche Übertragung eines MU-Anteils (ggf. mit Sonder-BV)

<p>Alle funktional-quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen des MU-Anteils (und des Sonder-BV) werden übertragen oder ins Privatvermögen entnommen.</p>	<p>Funktional-quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen des MU-Anteils oder des Sonder-BV werden in ein anderes BV des Stpfl. zu Buchwerten überführt.</p>	<p>Gesamtplanrelevante Gestaltungen: Eine gewisse Zeit vor der Veräußerung, für die die Tarifiermäßigung begehrt wird, wurden funktional-quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen zu Buchwerten z.B.</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ auf eine Schwesterpersonengesellschaft übertragen. Die Beteiligung daran wird später veräußert, nicht aber zurückbehaltende funktional wesentliche Wirtschaftsgüter. ■ als Mitunternehmeranteil einem Dritten übertragen. Der verkleinerte Mitunternehmeranteil wird veräußert. ■ aus dem (Sonder-)BV in ein anderes Betriebsvermögen des Stpfl. überführt. ■ aus dem Gesamthandsvermögen in das Sonder-BV bei der Gesamthand überführt.
<p>Alle stillen Reserven aufgedeckt</p>	<p>Nicht alle stillen Reserven aufgedeckt, da auch eine Übertragung funktional-quantitativ wesentlicher Betriebsgrundlagen zum Buchwert stattgefunden hat (z.B. § 6 Abs. 5 EStG)</p>	
<p>Veräußerungsgewinn, ermäßigt zu besteuern</p>	<p>Laufender Gewinn aus der Veräußerung, keine Tarifiermäßigung</p>	

PRAXISHINWEIS | § 34 EStG wird nach wie vor bei teilentgeltlichen Übertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge angewendet.

Grafik: IWW Institut 2015

2. Unentgeltliche Übertragungen

Gewinnneutrale Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG bzw. §§ 20, 24 UmwStG setzen voraus, dass alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergehen. Das gilt für Betriebe und Mitunternehmeranteile. Anders als bei § 16 EStG ist die quantitative Betrachtung bei § 6 Abs. 3 EStG (und bei Einbringungen nach den §§ 20, 24 UmwStG) ohne Bedeutung.

2.1 Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG

Durch das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 3 EStG soll bei der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge eine Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden. § 6 Abs. 3 EStG setzt einen Betrieb, Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil voraus, der mit sämtlichen funktional wesentlichen Grundlagen des Gesamthandsvermögens und des Sonderbetriebsvermögens übertragen wird. Auch hier sind begleitende Übertragungen vor allem aus dem Sonderbetriebsvermögen denkbar, die den Wert des zu Buchwerten übertragenen Mitunternehmeranteils beeinflussen können.

Funktionale Betrachtungsweise

■ Beispiel

Vater und Sohn sind Kommanditisten einer GmbH & Co. KG und gleichzeitig Gesellschafter der nicht am Vermögen der KG beteiligten Komplementär-GmbH. Der Vater hatte mit Wirkung vom gleichen Tag ein Grundstück A (= Sonderbetriebsvermögen I), den Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH (Sonderbetriebsvermögen II) sowie den Kommanditanteil an der GmbH & Co. KG seinem Sohn unentgeltlich übertragen, der dadurch Alleingesellschafter wurde. 16 Tage zuvor hatte der Vater jedoch ein ebenfalls zum Sonderbetriebsvermögen I gehörendes Grundstück B verkauft. Das FA beurteilte die Veräußerung des funktional wesentlichen Grundstücks B als schädlichen Gesamtplan und wollte § 6 Abs. 3 EStG auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils nicht anwenden.

Der BFH (2.8.12, IV, R 41/11) folgte dem nicht: Der Vater hatte den gesamten Mitunternehmeranteil und das gesamte – noch vorhandene – funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zeitgleich übertragen. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG war anwendbar, weil das Betriebsvermögen, das am Tag der Übertragung existierte, übertragen wurde. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert worden sind, zählen nicht mehr zum Mitunternehmeranteil und auch für den Bestand des Gesellschaftsvermögens ist auf den Zeitpunkt der Übertragung abzustellen. Inwieweit im Zusammenhang mit einer vorherigen Entnahme oder Veräußerung stille Reserven aufgedeckt worden sind, ist nach Auffassung des BFH ohne Bedeutung.

PRAXISHINWEIS | Nach Ansicht des FG Niedersachsen (27.11.14, 1 K 10294/13; Rev. BFH IV R 12/15) scheidet die Aufdeckung der stillen Reserven im unentgeltlich übertragenen Teil eines Mitunternehmeranteils nicht nur dann aus, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens vorher bzw. zeitgleich zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen worden ist, sondern auch dann, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens nachher – in einem Abstand von mehr als zwei Jahren – zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen wird.

In Verbindung mit der angestrebten Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG lassen sich folgende Übertragungsvorgänge des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens mit ihren jeweiligen Rechtsfolgen unterscheiden:

■ Co-Übertragung von funktional wesentlichem Sonder-BV

(1) Das Sonderbetriebsvermögen wird unentgeltlich mitübertragen. Die Übertragung erfolgt als einheitlicher Vorgang nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten.

(2) Das Sonderbetriebsvermögen wird vorher/gleichzeitig nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen: Hierzu hat der BFH (2.8.12, IV R 41/11) entschieden, dass § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG nebeneinander anwendbar sind (a.A. noch BMF 3.3.05, IV B 2 - S 2241 - 14/05, BStBl I 05, 458, Tz. 7), wenn die wirtschaftliche Lebensfähigkeit der betrieblichen Sachgesamtheit nicht (ausnahmsweise) gefährdet ist. Die Gesamtplanrechtsprechung ist im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar.

Grundstück vor der unentgeltlichen Übertragung verkauft

Keine Aufdeckung stiller Reserven

(3) Vorherige Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen: Zum Buchwert erfolgt eine Anteilsübertragung nur, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger übertragen wird. Jedoch lehnt der BFH (9.12.14 IV R 29/14) die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung in dieser Konstellation ab, sodass die nachfolgende Übertragung zu Buchwerten vollzogen werden kann.

(4) Das Sonderbetriebsvermögen wird taggleich mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils auf einen Dritten in das Privatvermögen des Übertragenden überführt: Nunmehr liegen die Voraussetzungen von § 6 Abs. 3 EStG nach Maßgabe von BFH (2.8.12, IV R 41/11) nicht vor (a.A. Fischer in Reiß, EStG, § 16 Rz. 142a). Der sich aus der Übertragung des Gesellschaftsanteils ergebende Gewinn ist m.E. – soweit nicht § 6 Abs. 5 S. 3 EStG anwendbar ist – wegen Aufdeckung aller stiller Reserven nach §§ 16, 34 EStG begünstigt, da eine zusammengeballte Auflösung der stillen Reserven vorliegt.

(5) Laufender Entnahmegewinn: Für das Sonderbetriebsvermögen ist dagegen ein laufender Entnahmegewinn nach § 4 Abs. 1 S. 2 i.V. mit § 6 Abs. 1 S. 4 EStG beim Übertragenden anzusetzen, wenn nur die stillen Reserven hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens aufgedeckt werden (z.B. weil nur das Sonderbetriebsvermögen und nicht das Gesamthandsvermögen übertragen wird).

PRAXISHINWEIS | Wird funktional wesentliches Betriebsvermögen allerdings am gleichen Tag mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an einen Dritten veräußert oder unter Aufdeckung der stillen Reserven übertragen, liegen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG für eine Fortführung der Buchwerte nicht vor (BFH 2.8.12 IV R 41/11).

Auch eine Nutzung des Gesamtplangedankens zugunsten des Steuerpflichtigen scheint möglich. Insoweit hat der III. Senat des BFH in einem Beschluss (BFH-Beschluss 22.11.13, III B 35/12) ausgeführt, dem Urteil des BFH (24.8.89, IV R 67/86, BStBl II 90, 132) lasse sich entnehmen, dass sich die sog. Gesamtplanrechtsprechung auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken könne. Dies bedeutet, dass mehrere Vorgänge, die in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang stehen, derart verklammert werden können, dass die §§ 16, 34 EStG gelten, wenn sämtliche stille Reserven aufgedeckt werden.

Diese Folgerung aber ist fraglich, denn das zitierte Urteil des BFH beruht nicht auf dem Gedanken des Gesamtplans, sondern vornehmlich auf einer Auslegung der §§ 16, 34 EStG.

Tarifermäßig zu
beststeuernder
Gewinn

Gesamtplan kann
für den Stpfl. auch
vorteilhaft sein

Unentgeltliche Übertragung eines MU-Anteils (ggf. mit Sonder-BV)

Alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des MU-Anteils werden unentgeltlich übertragen.

Übertragung des MU-Anteils nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten

Alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonder-BV werden mitübertragen.	Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonder-BV werden in ein anders BV des Stpfl. überführt.	Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonder-BV werden vor der Übertragung verkauft.	Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonder-BV werden vor der Übertragung ins PV überführt.
Übertragung des SBV nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten	Übertragung des SBV nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten	Veräußerungsgewinn auf Ebene des Gesellschafters	Entnahmegewinn auf Ebene des Gesellschafters
Insgesamt steuerneutral		Übertragung des (verkleinerten) MU-Anteils steuerneutral, laufender Gewinn im Sonder-BV, keine Tarifermäßigung	

PRAXISHINWEIS |

Wenn die Veräußerung oder Entnahme zeitgleich erfolgt, dürfte das nach wie vor unschädlich sein.

Grafik: IWW Institut 2015

2.2 Übertragungen nach §§ 20, 24 UmwStG

Bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nebst funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Personengesellschaft gelten die §§ 20, 24 UmwStG mit der Möglichkeit, das Betriebsvermögen mit Buch-, Zwischen- oder Teilwerten anzusetzen. Für Einbringungen von Mitunternehmeranteilen nach § 20 und § 24 UmwStG vertritt die Rechtsprechung die Auffassung, dass auch sämtliche im Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung – d.h. der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nach Abschluss des Einbringungsvertrags – vorhandene funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens mit in die Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft einzubringen sind.

- Wird vor der Einbringung (Sonder-)Betriebsvermögen veräußert, bleiben die §§ 20, 24 UmwStG grundsätzlich anwendbar (BFH 9.11.11, X R 60/09).
- Auch eine zeitgleiche Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG steht m.E. der Anwendung der §§ 20, 24 UmwStG nicht entgegen.

PRAXISHINWEIS | Ob die Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen der §§ 20, 24 UmwStG gilt, ist allerdings höchstrichterlich noch nicht entschieden. Der X. Senat konnte dies offen lassen (BFH 9.11.11, X R 60/09). Dafür, dass (sogar) eine gleichzeitige Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG für die Anwendung von § 24 UmwStG unschädlich ist, spricht auch Tz. 24.05 des UmwStE (BMF 11.11.11, BStBl I 11, 1314), indem dort die Überführung in das Sonderbetriebsvermögen als unschädlich bewertet wird.

Funktional
wesentliche
Betriebsgrundlagen

Anwendung der
Gesamtplanrecht-
sprechung höchst-
richterlich nicht
entschieden

■ Beispiel

Z möchte sein Einzelunternehmen in die XY-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringen. Dabei soll aber das zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehörende Grundstück nicht in das Gesamtvermögen der Personengesellschaft übertragen werden, sondern an diese vermietet werden.

Das Grundstück wird somit zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I. Die Einbringung fällt unter § 24 UmwStG.

Vor diesem Hintergrund könnte m.E. auch die Übertragung auf einen Dritten im Rahmen des § 6 Abs. 5 EStG unschädlich sein. Der BFH wendet die Vorschriften der § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG zudem nebeneinander an, wenn der Steuerpflichtige einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft einbringt und zugleich einem Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zuwendet (BFH 18.9.13, X R 42/10; gegen BMF 11.11.11, BStBl I 11, 1314, Tz. 01.47, letzter Satz). Dies spricht m.E. ebenfalls dafür, auch eine Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG neben § 24 UmwStG zuzulassen, soweit der bisherige betriebliche Organismus bestehen bleibt.

3. Zusammenfassung

Bei der Beurteilung, ob die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu gewähren ist, sind alle im zeitlichen Zusammenhang vorgenommenen Veräußerungen gedanklich zu verklammern. Nur, wenn sämtliche in den wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhandenen stillen Reserven aufgelöst werden, ist die Vergünstigung des § 34 EStG abwendbar.

Die zu § 16 EStG entwickelte Gesamtplanrechtsprechung ist auf die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG nach Auffassung der Rechtsprechung allerdings nicht übertragbar (anders das BMF). Eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG ist auch zulässig, wenn im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang – nicht aber zu demselben Zeitpunkt – funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen an Dritte veräußert worden ist. Maßgeblich für die Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG ist, ob das zum Zeitpunkt der Übertragung vorhandene funktional wesentliche Betriebsvermögen insgesamt unentgeltlich auf einen Erwerber übertragen wird.

Der unentgeltlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils/Mitunternehmeranteils zum Buchwert auf einen Rechtsnachfolger gemäß § 6 Abs. 3 EStG steht die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG für eine gleichzeitige oder vorherige (und wohl auch eine nachträgliche, Rev. BFH IV R 12/15) Überführung/Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen zum Buchwert gemäß § 6 Abs. 5 EStG nicht entgegen.

Zur Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG durch den BFH

Die Meinungen von BFH und BMF gehen auseinander