



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-0

3

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 7. Dezember 2006

BETREFF **Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen gemäß dem BMF-Schreiben
Entstehen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung;
Neufassung der Tzn. 22 und 23 des BMF-Schreibens vom 3. März 2005 (BStBl I S. 458)**
GZ **IV B 2 - S 2241 - 53/06**

In dem BFH-Urteil vom 18. August 2005 (BStBl II. S 830) hat der BFH bestätigt, dass auch eine Bruchteilsgemeinschaft ohne Gesamthandsvermögen Besitzgesellschaft einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sein kann; zumindest „konkludent“ nimmt der BFH dabei die Gründung einer GbR an. Das Bruchteilseigentum wird folglich zu Sonderbetriebsvermögen I der Besitzpersonengesellschaft, welche als „Quasi-Willensbildungs-GbR“ kein originäres Gesamthandsvermögen besitzt. Mit der Änderung der steuerlichen Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens, das zivilrechtlich auch weiterhin im Bruchteilseigentum der Gesellschafter steht, findet kein Rechtsträgerwechsel auf die Besitzpersonengesellschaft statt. Demzufolge kann das Bruchteilseigentum nicht in das Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft gelangen, sondern ist vielmehr als deren Sonderbetriebsvermögen zu behandeln.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden aufgrund des genannten BFH-Urteils vom 18. August 2005 (a.a.O.) die Tzn. 22 und 23 des BMF-Schreibens vom 3. März 2005 (BStBl 2005 I S. 458) wie folgt gefasst:

„D. Fälle der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Entsteht infolge einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 28. April 1998, BStBl I S. 583), sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

a) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, das nach der Übertragung im Gesamthandseigentum des Übertragenden und des Übernehmenden steht

Begründen der Übertragende und der Übernehmer hinsichtlich des anteilig übertragenen Sonderbetriebsvermögens nach der Übertragung zivilrechtlich eine Gesamthandsgemeinschaft (§ 718 ff. BGB), wird diese unmittelbar zur Besitzpersonengesellschaft.

In diesem Fall folgt der unter § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG fallenden Übertragung eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögen zum Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG unmittelbar nach.

Entsteht die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung infolge einer Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, so führt eine unterquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in die Besitzpersonengesellschaft zu keiner schädlichen Veräußerung oder Aufgabe i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG; für die einer Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG nachfolgenden Übertragungen sind insbesondere die Tzn. 11 und 13 zu beachten.

b) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, das nach der Übertragung im Bruchteilseigentum des Übertragenden und Übernehmenden steht

Wird bei der anteiligen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen dem Übernehmer zivilrechtlich ein Bruchteil zu Eigentum übertragen (§ 741 BGB), findet zuerst eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) auf den übernehmenden Gesellschafter nach § 6 Abs. 3 EStG statt. Anschließend erfolgt sowohl bei dem übertragenden Gesellschafter als auch bei dem übernehmenden Gesellschafter eine Überführung des Sonderbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft (GbR) gemäß § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG.

Hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens findet hier allerdings kein Rechtsträgerwechsel statt, sondern es erfolgt hier nur ein Zuordnungswechsel von dem Sonderbetriebsvermögen bei der bisherigen Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft (BFH-Urteil vom 18. August 2005 - BStBl II S. 830)

Beispiel (für eine quotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens):

A ist zu 60 % an der AB OHG beteiligt, der er auch ein im Sonderbetriebsvermögen befindliches Grundstück zur Nutzung überlässt. In 2002 überträgt A die Hälfte seines Mitunternehmeranteils (1/2 des Gesamthandsanteils und 1/2 des Sonderbetriebsvermögens) unentgeltlich auf C. Die AC-GbR überlässt das Grundstück der ABC-OHG entgeltlich zur Nutzung.

- a) Das Grundstück steht in Gesamthandsvermögen von A und C
- b) Das Grundstück steht im Bruchteilseigentum von A und C

Zunächst liegt eine unentgeltliche Teil-Mitunternehmeranteilsübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG vor, die zwingend eine Buchwertfortführung vorschreibt. Im zweiten Schritt ändert sich aufgrund der steuerlichen Beurteilung des neu entstandenen Gebildes als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die bisherige Zuordnung des Grundstücks als Sonderbetriebsvermögen bei der OHG. Das Grundstück wird Gesamthandsvermögen bei der AC-GbR. Die damit verbundene Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der AC-GbR erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert.

zu b)

Zunächst liegt eine unentgeltliche Teil-Mitunternehmeranteilsübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG vor, die zwingend eine Buchwertfortführung vorschreibt. Im zweiten Schritt ändert sich aufgrund der steuerlichen Beurteilung des neu entstandenen Gebildes als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die bisherige Zuordnung des Grundstücks als Sonderbetriebsvermögen bei der OHG. Das Grundstück wird - wegen des fehlenden Rechsträgerwechsels bei dem Bruchteilseigentum - zu Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bei der "gesamthandsvermögenslosen" AC-GbR (BFH vom 18. August 2005, a.a.O.). Die damit verbundene Überführung des Sonderbetriebsvermögens bei der OHG auf das Sonderbetriebsvermögen bei der AC-GbR erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert.

E. Zeitliche Anwendung

Dieses Schreiben ist auf alle Übertragungen nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden.

In Erbfällen mit sog. qualifizierter Nachfolgeklausel sind die Tz. 72 bis 74 in der Fassung des BMF-Schreibens vom 14. März 2006 (BStBl I S. 253) zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung weiter anzuwenden.“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Müller-Gattermann