



Deutscher Steuerberaterverband e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Deutscher Steuerberaterverband e.V.

per E-Mail: IVC6@bmf.bund.de

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Jörg Kraeusel
Unterabteilungsleiter
11016 Berlin

Aktenzeichen	Telefon	Telefax	E-Mail	Datum
MD 21-00-003-05/11 - S 10/11	+49 30 27876-520	+49 30 27876-799	deutsch@dstv.de	24.06.2011

BMF-Schreiben zu § 6 Absatz 5 EStG; Durchführung einer Verbandsanhörung

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Kraeusel,

wir bedanken uns für die Möglichkeit der Stellungnahme zu einem Entwurfsschreiben zu § 6 Abs. 5 EStG, die wir gerne wahrnehmen. Die Tatsache, dass zu dieser außerordentlich bedeutsamen Vorschrift eine ausführliche Verwaltungsmeinung mit zahlreichen Beispielen veröffentlicht werden soll, ist aus Sicht der Praxis zu begrüßen.

I. Tz. 15 Zweifelsfragen bei der „Unentgeltlichkeit“

Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nummer 1 und 2 EStG kann ein Wirtschaftsgut zwischen verschiedenen (Sonder-) Betriebsvermögen u.a. dann ohne Aufdeckung der stillen Reserven übertragen werden, wenn dieser Vorgang unentgeltlich erfolgt. Die Übertragung eines Wirtschaftsguts erfolgt unentgeltlich, soweit keine Gegenleistung hierfür erbracht ist. Im Falle einer teilentgeltlichen Übertragung sollen die Grundsätze der sog. Trennungstheorie anwendbar sein. Keine Ausführungen finden sich für den Fall, in dem die Teilentgeltlichkeit u.a. durch Verbuchung des zu übertragenden Wirtschaftsguts auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgen soll. Der Charakter der Teilentgeltlichkeit einer derartigen Gestaltung ist zuletzt fraglich geworden (vgl. BFH-Urteil v. 17.7.2008, I R 77/06 jedoch zur Sacheinlage aus dem Privatvermögen), was für Verunsicherung bei den betroffenen Steuerpflichtigen sorgt. Insofern wäre eine Stellungnahme im Entwurf sehr hilfreich.



II. Tz. 18 Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Nach dieser Textziffer soll eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften keinen Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG darstellen. Der Entwurf führt somit die bisherige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung fort und hat hierbei die eher formalistische Rechtsprechung des I. Senats des BFH auf seiner Seite. Unbestritten ist diese Konstellation nicht ausdrücklich gesetzlich niedergelegt. Mit möglicherweise aber überzeugenderen, systematischen Argumenten ließe sich ebenso die gegenteilige Ansicht des IV. Senats des BFH vertreten. Grundgedanke unter Bezugnahme auf das Transparenzprinzip ist, dass sich bei Personengesellschaften – etwa mit identischem Gesellschafterbestand - bei der Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts keine Änderung am Anteil des übertragenden Gesellschafters ergibt (der Entwurf enthält diesbezüglich in Tz. 26 freilich eine Abweichung von der ganz herrschenden Meinung). Insofern kann dieser Sachverhalt mit dem Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen verglichen werden. Unter systematischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten kann kaum nachvollzogen werden, dass das ansonsten zuweilen „konsequent“ durchgesetzte Transparenzgebot (vgl. die ablehnende Ansicht des DStV bei zu extensiver Anwendung des Transparenzprinzips z.B. im Falle des § 20 UmwStG, DStV-Eingabe 09/11 vom 15.6.2011), mit der Folge der Besteuerung der Gesellschafter und nicht der Gesellschaft, gerade im Kontext des § 6 Abs. 5 EStG im Falle von Schwesterpersonengesellschaften nicht gelten soll. Je größer bei Letzteren die Personenidentität, umso mehr müsste gerade die Übertragung zu Buchwerten möglich sein.

III. Tz. 23 Sperrfristverletzung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG

Nach Tz. 23 des Entwurfs liegt keine Verletzung der Sperrfrist vor, wenn die einer Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nachfolgende Übertragung ebenfalls wieder unter § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fällt.

Nicht geregelt ist die Frage, ob eine Überführung nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG eine Sperrfristverletzung darstellt. Dies dürfte nach der Systematik der Vorschrift nicht der Fall sein, nach der die Überführung bzw. Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen den jeweiligen (Sonder-) Betriebsvermögen steuerlich zum Buchwert erfolgen muss (mit Ausnahme der strittigen Variante der Übertragung von Gesamthandsvermögen zu Gesamthandsvermögen). Wir regen daher in diesem Punkt eine Klarstellung im beschriebenen Sinne an.



IV. Tz. 26 - Übertragung ohne Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters

In Tz. 26 wird geregelt, dass ein rückwirkender Ansatz des Teilwertes nicht erfolgt, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Mitunternehmer zugeordnet werden. Die 3-jährige Sperrfrist gilt dann nicht, da die Besteuerung der stillen Reserven des übertragenden Mitunternehmers auf diesem Wege sichergestellt ist.

Unter Bezugnahme auf R 6.15 EStR soll allerdings trotz der Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz ein sofortiger rückwirkender Ansatz des Teilwerts zu Übertragungszwecken vorzunehmen sein, wenn durch die Übertragung keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten ist, aber das Wirtschaftsgut einem anderen Rechtsträger zuzuordnen ist. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft übertragen wird, an deren Vermögen der Übertragende zu 100 % beteiligt ist.

Eine Begründung für diese Rechtsauffassung wird nicht angeführt. Unseres Erachtens ist dieser Ansatz nicht nachvollziehbar. Wenn der übertragende Mitunternehmer zu 100% an dem übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist und eine Ergänzungsbilanz erstellt, ist in jedem Fall sichergestellt, dass die stillen Reserven in seiner Person versteuert werden.

Alternativ zu dieser Fallgestaltung würde demgegenüber schon eine geringe Beteiligung eines zweiten Gesellschafters genügen, um die gewünschten Rechtsfolgen eintreten zu lassen. Der Zwang zu einem derartigen Umweg kann allerdings nicht Sinn und Zweck der Vorschrift sein. Damit kann die Höhe der Beteiligung bei dem übernehmenden Rechtsträger kein Ausschlusskriterium für die Anwendung des Buchwertansatzes sein.

Auch im Gesetzeswortlaut (vgl. § 6 Absatz 5 Satz 4 EStG) findet sich keinerlei Einschränkung, sofern mithilfe einer Ergänzungsbilanz die stillen Reserven dokumentiert werden. Die Beteiligungshöhe bei der aufnehmenden Gesellschaft spielt im Gesetz hingegen keine Rolle.

Die vorstehende Auffassung nach R 6.15 EStR wird auch vom Schrifttum allgemein abgelehnt (Niehus/Wilke, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 6, Rz. 1467b; Schmidt/Kulosa, EStG 30. Aufl., 2011, § 6, Rz. 718; Neumayer, J. und Obser, R., Übertragung von Sonder-BV in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG, EStB 2009, S. 445 ff., hier S. 448; Röhrig, A., Doege, M., Die Einkommensteuer-Richtlinien 2005, DStR 2006, S. 164, hier S. 165 f.).



V. Überführung von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG

Expressis verbis ist nicht im Entwurfsschreiben geregelt, dass die Überführung von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG nicht zu einer Gewinnrealisierung führt. Es entspricht aber allgemeiner Auffassung (vgl. dazu Wißborn, in NWB 22/2011, S. 1859 ff.). Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre es jedoch begrüßenswert, wenn die Finanzverwaltung ausdrücklich diese Ansicht teilt.

Für Fragen und ergänzende Stellungnahmen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. RA/StB Markus Deutsch
(Referent Steuerrecht)