

# Die Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht

Brune / Niemann / Reddig

2026

ISBN 978-3-406-81773-1

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

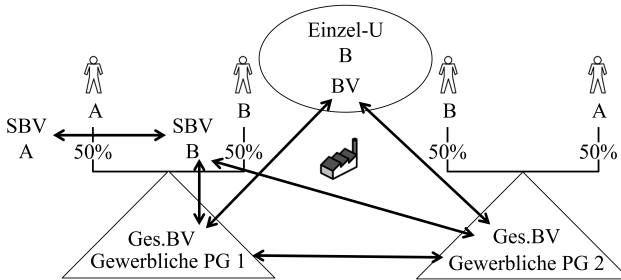
[beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

EStG<sup>18</sup> erreichen. Dazu bedarf es einer entgeltlichen Übertragung auf die Schwes-  
terpersonengesellschaft.<sup>19</sup> Zu beachten ist dabei die **gesellschafterbezogene Be-  
trachtungsweise** des § 6b EStG. Diese führt dazu, dass eine Gewinnneutralität nur  
für die Gesellschafter eintritt, in deren Person die Voraussetzungen des § 6b EStG  
(insbesondere Vorbesitzzeit) erfüllt sind.<sup>20</sup>

## 2. Grafische Darstellung der begünstigten Übertragungsvarianten

21



## 3. Auswirkung des Entgelts auf die Buchwertfortführung

Eine Buchwertfortführung setzt nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG voraus, dass die Über- 22  
tragung **unentgeltlich** oder **gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschafts-  
rechten** (nur in den Fällen der Nr. 1 und 2) erfolgt.

### a) Vollentgeltliche Übertragungen

Eine Buchwertfortführung kommt nicht in Betracht, wenn die Übertragung auf 23  
einer vollentgeltlichen Veräußerung beruht, es sei denn, das Entgelt liegt in der Ge-  
währung oder Minderung von Gesellschaftsrechten. **Vollentgeltliche Veräuße-  
rungsgeschäfte** führen nach allgemeinen Grundsätzen zur Aufdeckung der stillen  
Reserven, auch wenn die Veräußerung innerhalb der Mitunternehmerschaft erfolgt.

aa) Entgelt können **Geldzahlungen** oder **Sachleistungen** aus dem Vermögen des Er- 24  
werbers sein, insbesondere **Abstandszahlungen** an den Übertragenden oder **Gleich-  
stellungsleistungen** an Geschwister bei einer Übertragung im Wege vorweggenom-  
mener Erbfolge.

bb) Entgelt ist auch die **Übernahme** von privaten oder betrieblichen **Verbindlich-** 25  
**keiten** des Übertragenden.<sup>21</sup>

o Erforderlich ist, dass der Übergeber die **Übertragung** des Wirtschaftsguts von der  
Übernahme der Verbindlichkeit **abhängig macht**.<sup>22</sup> Allein der Umstand, dass zwi-  
schen der Übertragung eines Wirtschaftsguts und der Übernahme einer Verbind-  
lichkeit ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht, kann nicht ohne Wei-  
teres den Schluss auf das Bestehen einer Vereinbarung zulassen, nach der die  
Übertragung des Wirtschaftsguts nur gegen Übernahme der Verbindlichkeit erfol-  
gen soll.<sup>23</sup>

<sup>18</sup> Zu weiteren Gestaltungsmöglichkeiten s. Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 808.

<sup>19</sup> BFH 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607; BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279.

<sup>20</sup> → § 23 Rn. 22 ff.

<sup>21</sup> BFH 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BFH 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. II 2011, 261.

<sup>22</sup> Siehe dazu FG Hamburg 28.6.2023 – 5 K 28/22, DStRK 2023, 284, dort auch zu Gestaltungs-  
möglichkeiten.

<sup>23</sup> BFH 3.8.2022 – IV R 16/19, BFH/NV 2023, 120.

- o Wird ein **Dauerschuldverhältnis** übertragen, führt die Übernahme der sich daraus ergebenden Verpflichtungen nicht zu einem Entgelt für die sich aus dem Vertrag ergebenden Rechte, soweit ein schwebender Vertrag vorliegt, also die Verpflichtungen mit den noch zu realisierenden Rechten aus dem Vertrag korrespondieren.
  - o Eine Übernahme von Verbindlichkeiten stellt auch kein Entgelt dar, wenn der Erwerber diese lediglich im Außenverhältnis übernimmt, im **Innenverhältnis** aber vom Übergeber **freigestellt** wird.
- 26 cc) Die Übertragung gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten** oder **Minderung von Gesellschaftsrechten** (Gutschrift bzw. Lastschrift auf Kapitalkonto I) ist zwar als tauschähnlicher Vorgang eine entgeltliche Übertragung.<sup>24</sup> Sie wird aber durch § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG – in seinem Anwendungsbereich – der **unentgeltlichen Übertragung gleichgestellt**; in beiden Fallkonstellationen kommt es gleichermaßen zum Buchwertansatz.
- o Insofern unterscheidet sich diese Form des Entgelts (Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten) von **anderen Entgeltsarten** (zB Barentgelt, Übernahme von Verbindlichkeiten), die **nicht** durch § 6 Abs. 5 EStG **begünstigt** sind.
  - o Beachte: Die Einbringung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten **steht der unentgeltlichen Übertragung nur im Rahmen des § 6 Abs. 5 EStG gleich**. Bei der Übertragung aus dem Privatvermögen in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt demgegenüber eine Veräußerung iSd §§ 17, 20 Abs. 2 oder § 23 EStG vor, die zur Gewinnrealisierung führen kann.
- 27 dd) Die Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen **Gutschrift auf einem anderen Eigenkapitalkonto (Kapitalkonto II,**<sup>25</sup> **Rücklagenkonto)** stellt sich grundsätzlich als **unentgeltlich** dar.
- 28 ee) Erfolgt die Übertragung eines Wirtschaftsguts gegen **Gutschrift auf einem Gesellschafterdarlehenskonto** (Fremdkapitalkonto) greift **§ 6 Abs. 5 EStG nicht** ein. Bei der Gutschrift auf dem Gesellschafterdarlehenskonto handelt es sich um ein Entgelt, das nicht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht. Es handelt sich um eine „**normale**“ **Veräußerung**, nur mit der Besonderheit, dass der Übertragende das Entgelt nicht sofort ausgezahlt erhält, sondern dass er es von seinem Gesellschafterdarlehenskonto abrufen muss.

<sup>24</sup> BFH 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230.

<sup>25</sup> Falls es Eigenkapitalcharakter hat und es sich nicht um ein verdecktes Gesellschafterdarlehenskonto handelt, → § 22 Rn. 30 ff.

	Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts in das Gesellschaftsbetriebsvermögen einer Personengesellschaft	
	aus dem Privatvermögen des Gesellschafters (§§ 17, 20 Abs. 2, 23 EStG)	aus dem SBV des Gesellschafters (Sondergewinn)
Geldzahlung	ja	ja
Übernahme von Verbindlichkeiten	ja	ja
Gutschrift auf Gesellschafterdarlehenskonto	ja	ja
Gutschrift auf (Eigen-) Kapitalkonto I	<b>ja</b>	<b>nein</b>
Gutschrift auf (Eigen-) Kapitalkonto II	nein	nein
Gutschrift auf Konto Rücklage	nein	nein

#### b) Teilentgeltliche Übertragungen

Erreicht das Entgelt für die Übertragung nicht den Verkehrswert (= **teilentgeltliche Veräußerung**), ist die steuerliche Beurteilung einer solchen Übertragung umstritten.<sup>26</sup>

aa) Die Verwaltung wendet bei **teilentgeltlicher Übertragung** einzelner Wirtschaftsgüter die sog. **strenge Trennungstheorie** an.<sup>27</sup> Danach ist die Übertragung aufzuteilen in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Übertragungsvorgang, und zwar im Verhältnis vom Entgelt zum Verkehrswert des Wirtschaftsguts. Nur zur Quote des unentgeltlichen Anteils soll § 6 Abs. 5 EStG eingreifen können; (nur) zu dieser Quote geht der Buchwert auf den Rechtsnachfolger über. Zur Berechnung des Veräußerungsgewinns ist dem Entgelt lediglich der restliche Buchwertanteil gegenüberzustellen, also zur Quote des entgeltlichen Anteils. Dies führt bei der teilentgeltlichen Übertragung immer zu einer teilweisen Gewinnrealisierung.

bb) Der IV. Senat des BFH ist **dieser strengen Trennungstheorie entgegengetreten**.<sup>28</sup> Erreicht das Entgelt nicht den Wert des übertragenen Wirtschaftsguts, kann der Vorgang zwar auch nach Auffassung des IV. Senats in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt werden. Aufgeteilt wird allerdings nicht der Buchwert des Wirtschaftsguts (**modifizierte Trennungstheorie**).

o Ein **Veräußerungsgewinn** soll nach Ansicht des IV. Senats des BFH bei dieser Fallkonstellation nur entstehen, soweit das **Entgelt höher ist als der gesamte Buchwert**. Der Buchwert wird damit in vollem Umfang dem entgeltlichen Übertragungsvorgang zugeordnet und nicht auf den entgeltlichen und unentgeltlichen Teil der Übertragung quotale aufgeteilt.

<sup>26</sup> Zum aktuellen Meinungsstand s. Korn KÖSDI 2024, 23718.

<sup>27</sup> BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 15; ausführlich zu den Trennungstheorien LfSt Niedersachsen 9.10.2023, DStR 2023, 2728.

<sup>28</sup> BFH 19.9.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880.

**Beispiel:** A und sein Kind K sind Mitunternehmer der X-OHG. A überträgt ein unbebautes Grundstück aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen gegen Übernahme von Verbindlichkeiten iHv 200.000 EUR im Übrigen unentgeltlich. Das Grundstück hat einen Buchwert von 200.000 EUR und einen Verkehrswert von 500.000 EUR.

⇒ Nach der Verwaltungsauffassung ergibt sich folgende Auswirkung: Die Übertragung erfolgt entgeltlich zu 2/5 (Entgelt 200.000 EUR/Verkehrswert 500.000 EUR), unentgeltlich zu 3/5.

Es entsteht folgender Veräußerungsgewinn: Entgelt (200.000 EUR)  $\cdot$  2/5 des Buchwerts (80.000 EUR) = 120.000 EUR. In Höhe des unentgeltlichen Anteils (3/5) erfolgt eine Buchwertfortführung (120.000 EUR) nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG. Die Gesellschaft hat Anschaffungskosten iHv 200.000 EUR; zuzüglich des fortgeführten Buchwertes von 120.000 EUR ergibt sich eine Aktivierung von 320.000 EUR.

Unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH entsteht kein Veräußerungsgewinn, da das Entgelt nicht höher als der (gesamte) Buchwert ist. Die Gesellschaft aktiviert 200.000 EUR.

- o Der **X. Senat des BFH** ist dem IV. Senat in seiner Rechtsauffassung zur modifizierten Trennungstheorie **nicht gefolgt**, sondern hat die Rechtsfrage dem **Großen Senat des BFH** zur Entscheidung vorgelegt.<sup>29</sup> Noch vor der Entscheidung des Großen Senats hat die Finanzverwaltung den angefochtenen Bescheid zugunsten des Klägers geändert. Damit war das **Revisionsverfahren ohne Sachentscheidung erledigt**, nicht aber das Rechtsproblem.<sup>30</sup> Denn die Finanzverwaltung bleibt – abgesehen von dem Einzelfall des Revisionsverfahrens – allgemein bei ihrer Rechtsauffassung (strenge Trennungstheorie).
- o In seiner Entscheidung vom 3.8.2022 vertritt der IV. Senat des BFH **weiterhin die modifizierte Trennungstheorie**; allerdings hat er die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen zur Feststellung, ob überhaupt ein Teilentgelt vorlag.<sup>31</sup>

#### 4. Teilwertansatz bei Nichtbeachtung der Sperrfrist (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG)

- 32 Wird das nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist **rückwirkend** auf den Zeitpunkt der Übertragung der **Teilwert** anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden. Diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG bezeichnete Übertragung erfolgt ist (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG). Kommt es zum rückwirkenden Teilwertansatz, sind die betroffenen Gewinnfeststellungs- oder Einkommensteuerbescheide, Gewerbesteuerermessbescheide sowie die darauf aufbauenden Folgebescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO zu ändern.

##### a) Negative Ergänzungsbilanz

- 33 Die Sperrfrist ist bei Aufstellung einer – die stillen Reserven beim Übertragenen ansiedelnden – **negativen Ergänzungsbilanz** unbeachtlich, da es insoweit nicht zum Überspringen der stillen Reserven auf ein anderes Rechtssubjekt kommt. Zweifelhaft ist, für welche Fallkonstellationen eine Ergänzungsbilanz mit dieser Wirkung aufgestellt werden kann.

<sup>29</sup> BFH 27.10.2015 – X R 28/12, BStBl. II 2016, 81.

<sup>30</sup> BFH 30.10.2018 – GrS 1/16, BStBl. II 2019, 70.

<sup>31</sup> BFH 3.8.2022 – IV R 16/19, BFH/NV 2023, 120; beachte auch Rev. BFH IV R 17/23; zur Anwendung der strengen Trennungstheorie im Bereich der Übertragung von Privatvermögen s. BFH 11.3.2025 IX R 17/24, DStR 2025, 1265 und BFH 12.12.2023 IX R 15/23, BFH/NV 2024, 664.

aa) Dies ist – unstreitig – möglich bei der **Übertragung in das Gesellschaftsvermögen** aus dem Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens des Mitunternehmers oder aus seinem Sonderbetriebsvermögen. Das übertragene Wirtschaftsgut wird in der steuerlichen **Gesellschaftsbilanz** mit dem **Teilwert** angesetzt; dieser Wertansatz wird in einer **Ergänzungsbilanz** mit einem **Minderwert** in Höhe der stillen Reserven zulasten des Einbringenden neutralisiert. Bei Veräußerung des Wirtschaftsguts wird dem Veräußerungspreis auf der Ebene der Gesellschaftsbilanz der aktivierte Teilwert gegengerechnet; in der Ergänzungsbilanz wird der Minderwert gewinnerhöhend aufgelöst und dem einbringenden Gesellschafter zugerechnet. Damit sind die stillen Reserven beim übertragenden Gesellschafter verblieben. Eine Sperrfrist ist deshalb nicht zu beachten.

bb) Ob die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz auch möglich ist bei der **Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen** in das Sonderbetriebsvermögen oder in das Einzel-Betriebsvermögen und bei der Übertragung vom **Sonderbetriebsvermögen** eines Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers, ist streitig.<sup>32</sup> Bedenken ergeben sich daraus, dass eine derartige Ergänzungsbilanz nicht mehr die ihr ursprünglich zugeordnete Funktion einer Korrektur zur Gesellschaftsbilanz hätte.<sup>33</sup>

cc) Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG wird zwar keine Ergänzungsbilanz aufgestellt. Gleichwohl dürfte die der Ergänzungsbilanz entsprechende Auswirkung durch eine „Ergänzungsrechnung“ erreicht werden können.<sup>34</sup>

#### b) Dreijährige Sperrfrist

Sofern **keine Ergänzungsbilanz** (oder Ergänzungsrechnung) aufgestellt ist, kommt es für die Buchwertfortführung grundsätzlich auf die Einhaltung der **Sperrfrist** an.

aa) Die **Sperrfrist endet** drei Jahre nach dem Tag der Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die Übertragung des Wirtschaftsguts erfolgt ist. Ist der Übertragende keine natürliche Person, sondern eine Personengesellschaft, kommt es für den Fristbeginn auf die **Gewinnfeststellungserklärung** für den Feststellungszeitraum der Übertragung an. Wurde keine Erklärung abgegeben, endet die Sperrfrist nach Verwaltungsauffassung mit Ablauf des sechsten Jahres, das auf den Veranlagungs-/Feststellungszeitraum der Übertragung folgt.<sup>35</sup>

**Beispiel:** A ist Mitunternehmer der X-OHG und hat am 1.7.01 ein bislang in seinem Einzelunternehmen genutztes Wirtschaftsgut unentgeltlich in das Gesellschaftsvermögen übertragen. Eine Ergänzungsbilanz wurde nicht aufgestellt. Die X-OHG veräußert das Wirtschaftsgut am 1.10.05. A hat seine Einkommensteuererklärung für 01 am 1.10.02 abgegeben.

⇒ Die Sperrfrist endet nach § 108 Abs. 1 AO iVm § 187 Abs. 1, § 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des 1.10.05 (24:00 Uhr). Die Veräußerung am 1.10.05 erfolgt damit noch innerhalb der Sperrfrist und führt zum gewinnerhöhenden Teilwertansatz im Einzelunternehmen des A rückwirkend zum 1.7.01.

bb) **Sperrfristschädlich** ist nach Verwaltungsauffassung auch eine **Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach §§ 20, 24 UmwStG

<sup>32</sup> Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 816; bejahend Wendt FR 2002, 53; vgl. auch Paus FR 2003, 59.

<sup>33</sup> → § 6 Rn. 11.

<sup>34</sup> Wendt FR 2002, 53; aA Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 816; vgl. auch BFH 24.6.2009 – VIII R 13/07, BFH/NV 2009, 1879 zur „Ergänzungsrechnung“.

<sup>35</sup> BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 22; krit. Brandis/Heuermann/Krumm EStG § 6 Rn. 1891.

sowie der **Formwechsel nach § 25 UmwStG**, wenn zu dem eingebrachten Betriebsvermögen ein Wirtschaftsgut gehört, für das die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG läuft. Dies soll unabhängig davon gelten, ob die Einbringung zum Buchwert, Teilwert oder Zwischenwert erfolgt.<sup>36</sup>

40 cc) **Keine Sperrfristverletzung** liegt ua vor bei<sup>37</sup>

- einer nachfolgenden Überführung nach § 6 Abs. 5 S. 1 oder 2 EStG oder **Buchwertübertragung** nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG,<sup>38</sup>
- einer **unentgeltlichen Übertragung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG,<sup>39</sup>
- einem Ausscheiden des Wirtschaftsguts aufgrund **höherer Gewalt**,
- **Veräußerung des Mitunternehmeranteils**, da § 6 Abs. 5 S. 4 EStG auf die **Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts** selbst und nicht auf eine Anteilsübertragung abstellt.<sup>40</sup>

41 dd) Einer **Ergänzungsbilanz** kommt im Rahmen des § 6 Abs. 5 EStG keine Bedeutung zu, wenn die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Einzelunternehmen oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines zu 100 % am Gesellschaftsvermögen beteiligten Kommanditisten einer **Einpersonen-GmbH & Co. KG** in das Gesellschaftsvermögen erfolgt. Die Ergänzungsbilanz macht hier keinen Sinn, weil es ohnehin nicht zu einem Überspringen stiller Reserven auf eine andere Person kommt. Aus diesem Grund ist eine Veräußerung **innerhalb der Sperrfrist** – bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen – selbst dann **nicht schädlich für die Buchwertfortführung**, wenn **keine negative Ergänzungsbilanz** aufgestellt worden ist.<sup>41</sup> Der BFH kommt zu diesem Ergebnis im Wege einer teleologischen Reduktion des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG.

c) **Rückwirkender Teilwertansatz**

- 42 Durch den – auf das Jahr der Übertragung – **zurückwirkenden Teilwertansatz** aufgrund eines Sperrfristverstosses ergibt sich beim Übertragenden ein Gewinn und beim Erwerber eine **Buchwerterhöhung**.
- 43 aa) Nach Verwaltungsauffassung entsteht ein Gewinn durch Ansatz des **vollen Teilwerts**, unabhängig davon, ob der Übertragende auch nach der Übertragung – quotale – an den stillen Reserven beteiligt geblieben ist.<sup>42</sup> In der **Literatur** wird allerdings auch die Auffassung vertreten, dass ein Teilwertansatz **nur insoweit** erfolgt, als die stillen Reserven bei der Übertragung **auf eine andere Person** übergegangen sind.<sup>43</sup>

<sup>36</sup> BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 33; vgl. Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 825 mit der Forderung einer Billigkeitsregelung bei Buchwertfortführung nach § 24 UmwStG.

<sup>37</sup> BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 23.

<sup>38</sup> Die Sperrfrist wird bei einer nachfolgenden Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG neu ausgelöst und tritt an die Stelle der bisherigen Sperrfrist. Bei einer nachfolgenden Überführung wird keine neue Sperrfrist ausgelöst; die ursprüngliche Sperrfrist läuft weiter, so BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 23.

<sup>39</sup> Die Sperrfrist geht dann auf den Rechtsnachfolger über, BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 36.

<sup>40</sup> BFH 15.7.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588; BFH 18.8.2021 – XI R 43/20, BFH/NV 2022, 459.

<sup>41</sup> BFH 31.7.2013 – I R 44/12, BStBl. II 2015, 450; BFH 26.6.2014 – IV R 31/12, BStBl. II 2015, 463.

<sup>42</sup> BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 25; ebenso Schmidt/Kulosa EStG § 6 Rn. 827.

<sup>43</sup> Wehrheim/Nickel BB 2006, 1361.



**Beispiel:** A und B sind zu je 1/2 an der AB-OHG mitunternehmerisch beteiligt. A hat das Betriebsgrundstück an die AB-OHG vermietet. Zum 1.12.01 überträgt A das Grundstück (Buchwert 200.000 EUR, Teilwert 500.000 EUR) unentgeltlich unter Fortführung des Buchwertes ohne Aufstellung einer Ergänzungsbilanz auf die AB-OHG, die es zum 1.12.02 für 500.000 EUR veräußert.

⇒ Die Übertragung erfolgte zunächst nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert. Wegen der Sperrfristverletzung ist nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG rückwirkend in 01 der Teilwert anzusetzen, was zu einem Sondergewinn des A iHv 300.000 EUR führen würde. Anderer Auffassung nach kommt es nur zu einem rückwirkenden Teilwertansatz, soweit die stillen Reserven auf B übergegangen sind (50 %). Im Übrigen (50 %) wäre der Veräußerungsgewinn bei der AB-OHG in 02 zu erfassen.

bb) Die nachträglich gewinnrealisierende Übertragung ist als – § 6b EStG-fähige – **Veräußerung** im Herkunftsbetriebsvermögen zu werten, wenn die Übertragung in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten – also entgeltlich – erfolgt ist, ansonsten als **Entnahme**, die nicht nach § 6b EStG begünstigt ist.<sup>44</sup>

cc) Im **Erwerberbetriebsvermögen** erhöht sich der Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts rückwirkend auf den **Teilwert** (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 EStG); dies kann zur erhöhten AfA-Bemessungsgrundlage und dementsprechend zu einer **Gewinnminderung** rückwirkend vom Übertragungsjahr an führen.

### 5. Teilwertansatz aufgrund der Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 S. 5, 6 EStG

Nach der Körperschaftsklausel des § 6 Abs. 5 S. 5, 6 EStG ist der Teilwert auch anzusetzen, soweit in den Fällen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG der **Anteil einer Körperschaft** an dem Wirtschaftsgut **unmittelbar oder mittelbar begründet oder erhöht** wird. Unter einem „Anteil“ iSd § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG ist die (unmittelbare oder mittelbare) **vermögensmäßige Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts** an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut und damit an den darin gespeicherten stillen Reserven zu verstehen.<sup>45</sup>

#### a) Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft

§ 6 Abs. 5 S. 5, 6 EStG führt nur insoweit (**quotal**) zum **Teilwertansatz**, als der Anteil der Körperschaft begründet oder erhöht wird.

aa) Ist die Körperschaft **nicht am Vermögen** der das Wirtschaftsgut erwerbenden Mitunternehmerschaft **beteiligt**, findet § 6 Abs. 5 S. 5, 6 EStG keine Anwendung.

**Beispiel 1:** A ist Kommanditist der X-GmbH & Co. KG und hält ein Grundstück im Sonderbetriebsvermögen. Dieses hat einen Buchwert von 100.000 EUR und einen Teilwert von 500.000 EUR. A überträgt das Grundstück unentgeltlich in das Gesellschaftsvermögen der X-GmbH & Co. KG. Die Komplementär-GmbH ist nicht am Kapital der KG beteiligt.

⇒ Kein Teilwertansatz; Buchwertfortführung.

**1. Abwandlung:** Die Komplementär-GmbH ist zu 50 % am Kapital der KG beteiligt.

⇒ 50 % des Teilwerts (= 250.000 EUR) des übertragenen Grundstücks sind gewinnerhöhend anzusetzen. Dem sind 50 % des Buchwerts gegenzurechnen (50.000 EUR), sodass sich ein Gewinn für A iHv 200.000 EUR ergibt.

**2. Abwandlung:** A überträgt das Grundstück auf die Komplementär-GmbH, die das Grundstück fortan in ihrem Sonderbetriebsvermögen hält.

⇒ 100 % Teilwertansatz; Gewinnerhöhung bei A iHv 400.000 EUR.

<sup>44</sup> BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 26.

<sup>45</sup> BFH 15.7.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588.

**Beispiel 2:** Komplementärin der U-KG ist die zu 50 % beteiligte Z-GmbH & Co. KG, an deren Kapital die Z-GmbH zu 50 % und Z zu 50 % beteiligt sind. Einziger Kommanditist der U-KG ist der zu 50 % beteiligte A, der sein zum Sonderbetriebsvermögen gehörendes Grundstück am 1.7.02 in das Gesellschaftsvermögen der U-KG einbringt. Das Grundstück hat einen Teilwert von 500.000 EUR und einen Buchwert von 100.000 EUR.

⇒ Der mittelbare Anteil der Z-GmbH an dem Grundstück wird zu 25 % begründet. Insoweit ist der Teilwert anzusetzen. Daraus ergibt sich für A ein Gewinn von 100.000 EUR (25 % des Teilwerts von 500.000 EUR ./ 25 % des Buchwerts von 100.000 EUR).

- 49 bb) § 6 Abs. 5 S. 5 EStG greift **nicht** ein, soweit dem Körperschaftsteuersubjekt vor und nach der Übertragung nach Satz 3 das **Wirtschaftsgut vermögensmäßig unverändert** zusteht und sich nur das Alleineigentum in Gesellschaftsvermögen umwandelt.<sup>46</sup> Insoweit kommt eine **transparente Betrachtungsweise** zur Anwendung.<sup>47</sup> Ein Teilwertansatz ist aber nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass die stillen Reserven überhaupt im Bereich von Kapitalgesellschaften bleiben. Zu einer Buchwertfortführung kommt es nur, soweit die stillen Reserven vor und nach der Übertragung **derselben Kapitalgesellschaft** zugeordnet werden. Dies ergibt sich nunmehr ausdrücklich aus dem durch das JStG 2024 eingefügten § 6 Abs. 5 S. 7 EStG.<sup>48</sup>

#### b) Fünfjährige Sperrfrist

- 50 Soweit **innerhalb von sieben Jahren** nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 EStG der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist **rückwirkend** auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der **Teilwert anzusetzen** (§ 6 Abs. 5 S. 6 EStG).<sup>49</sup>

#### 6. Sicherung der Besteuerung der stillen Reserven

- 51 Eine Buchwertfortführung kommt für alle Arten der Übertragungsfälle – ebenso wie bei den Überführungen – nur in Betracht, soweit die **Besteuerung der stillen Reserven** gesichert ist.<sup>50</sup>

52–70 *Einstweilen frei*

## § 12: I. Übertragung und Aufgabe von Mitunternehmeranteilen

- 1 Die nachfolgenden Ausführungen betreffen die **Übertragung** und die **Aufgabe** von Mitunternehmeranteilen. Beides kann sich in **entgeltlicher** oder **unentgeltlicher** Form vollziehen.

<sup>46</sup> BFH 18.8.2021 – XI R 43/20, BFH/NV 2022, 459; BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Tz. 29.

<sup>47</sup> BFH 15.7.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588.

<sup>48</sup> So schon BMF 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279; aA BFH 15.7.2021 – IV R 36/18, DStR 2021, 2575. § 6 Abs. 5 S. 7 EStG ist anwendbar für Übertragungen von Wirtschaftsgütern, die ab dem 19.10.2024 stattfinden (§ 52 Abs. 12 EStG).

<sup>49</sup> BFH 18.8.2021 – XI R 43/20, BFH/NV 2022, 459; BFH 18.8.2021 – XI R 20/19, BFH/NV 2022, 403: Kein rückwirkender Teilwertansatz bei einer Einbringung zu Buchwerten wegen eines Sperrfristverstosses iSd § 6 Abs. 5 S. 6 EStG, wenn die vollentgeltliche Übertragung von Anteilen durch den Einbringenden an eine Körperschaft innerhalb der Sperrfrist im Ergebnis zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in den zuvor eingebrachten Wirtschaftsgütern führt.

<sup>50</sup> → Rn. 14.