

Christiane Krüger

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften



Nomos



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 69

Christiane Krüger, LL.M.

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften



Nomos



Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Rechtswissenschaftliche Fakultät, Diss., 2018
u.d.T.: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften gemäß § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG

ISBN 978-3-8487-5933-0 (Print)

ISBN 978-3-7489-0056-6 (ePDF)

D 6

1. Auflage 2019

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

*Meinen Eltern,
meinem Patenonkel und meiner Tante*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2018/2019 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am dortigen Institut für Steuerrecht. Für die Drucklegung konnten neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung und Literatur bis einschließlich Februar 2019 berücksichtigt werden; die verwendeten Kommentierungen sind auf dem Stand von Februar 2019.

Danken möchte ich an dieser Stelle all jenen, die mich bei der Umsetzung meines Promotionsvorhabens unterstützt haben: Mein besonderer Dank gilt zunächst meinem Doktorvater *Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch*, der meine Arbeit umfassend betreut hat und mir stets mit hilfreichem Rat und wertvollen Anregungen zur Seite stand. *Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm* danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Daneben möchte ich auch allen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Instituts für Steuerrecht danken, die die Zeit, die ich dort verbringen durfte, zu einer Zeit gemacht haben, auf die ich stets gern zurückblicke, und die durch viele Diskussionen und Gespräche – mit und ohne Bezug zum Steuerrecht – zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben.

Den *Herren Professoren Dr. Lars P. Feld, Dr. Ekkehart Reimer* und *Dr. Christian Waldhoff* danke ich für die Aufnahme meiner Arbeit in die vorliegende Schriftenreihe.

Abschließend möchte ich mich ganz herzlich bei meiner Familie und meinen Freunden für ihre vielfältige Unterstützung auf dem Weg zur Promotion bedanken.

Für die gewissenhafte Korrektur des Manuskriptes und viele hilfreiche Anmerkungen danke ich *Horst Krüger* und *Martin Tegelkamp*. Des Weiteren gilt mein Dank *Hanna Datzner* für viele wertvolle Hinweise in der Phase des Abschlusses dieser Arbeit.

Mein ganz besonderer Dank gilt von ganzem Herzen meinen Eltern *Horst* und *Evelin Krüger*. Ihre stetige Unterstützung hat mir das Studium und die Promotion ermöglicht und durch ihre große Hilfsbereitschaft waren und sind sie mir in jeder Hinsicht stets ein großer Rückhalt. Ihnen so-

Vorwort

wie meinem Patenonkel *Hans-Georg Linius* und meiner Tante *Inge Linius*, die ebenfalls stets an mich geglaubt haben, ist diese Arbeit gewidmet.

Recklinghausen, im März 2019

Christiane Krüger

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	29
B. Die Konzeption der Besteuerung von Personengesellschaften	33
I. Das Transparenzprinzip und die Abgrenzung zum Trennungsprinzip	33
1. Grundaussagen des Transparenzprinzips und Abgrenzungsfragen	34
2. Entwicklungsstadien des Transparenzprinzips von der Bilanzbündeltheorie zur (reinen) Einheitsbetrachtung	36
3. Der Dualismus von „Einheit der Gesellschaft“ und „Vielheit der Gesellschafter“ als <i>status quo</i>	40
4. Kritik hinsichtlich des <i>status quo</i> in Gestalt des Dualismus von Einheit und Vielheit	45
5. Die Zweistufigkeit der Gewinnermittlung als Folge des Dualismus von Einheit und Vielheit	49
II. Die Konzeption der Mitunternehmerschaft	53
1. Definition des Begriffes des Mitunternehmers	54
a) Mitunternehmerstellung	55
b) Mitunternehmerisiko	57
c) Mitunternehmerinitiative	58
2. Arten der Mitunternehmerschaft	59
a) Gewerbliche Mitunternehmerschaft	60
b) Mitunternehmerschaften unter dem Blickwinkel der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	61
c) Mitunternehmerschaften im Falle gewerblicher Prägung, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	63
III. Zusammenfassung	64

Inhaltsverzeichnis

C. Die Übertragungstatbestände des § 6 Abs. 5 EStG und des § 6 Abs. 3 EStG	68
I. Allgemeine teleologische Erwägungen hinsichtlich des ertragsteuerlichen Umgangs mit stillen Reserven	70
1. Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Ziel des ertragsteuerlichen Umgangs mit stillen Reserven	71
a) Vereinbarkeit der Buchwertfortführung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Falle unentgeltlicher Übertragungen	74
aa) Konkretisierung des Realisations(akt)prinzips	74
bb) Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips bzw. Individualsteuerprinzips	81
cc) Lösung des durch die Anordnung der Buchwertfortführung ausgelösten Zielkonflikts	83
(1) Verhältnis des Leistungsfähigkeitsprinzips zu seinen Subprinzipien	83
(2) Umgang mit der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips	85
(3) Rechtfertigung der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips	88
(4) Zwischenergebnis	91
b) Anordnung der Buchwertfortführung im Falle der Übertragung eines Wirtschaftsgutes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Sonderfall	92
2. Zwischenergebnis	95
3. Zusammenfassung	96
II. § 6 Abs. 5 EStG	99
1. Historische Entwicklung der Norm	100
a) § 6 Abs. 5 S. 1-2 EStG	100
aa) Handhabung entsprechender Sachverhaltskonstellationen vor der gesetzlichen Regelung	101
bb) Kodifikation der Handhabung entsprechender Sachverhaltskonstellationen im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002	105

b) § 6 Abs. 5 S. 3-6 EStG	107
aa) Handhabung entsprechender Sachverhaltskonstellationen vor der gesetzlichen Regelung	108
(1) Übertragung zwischen einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers und dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft	108
(2) Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen	110
(3) Übertragungen zwischen den Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft	111
bb) Kodifikation der Handhabung entsprechender Sachverhaltskonstellationen im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002	112
cc) Änderungen durch das StSenkG	114
dd) Änderungen durch das UntStFG	119
ee) Änderung durch das JStG 2010	124
2. Teleologische Grundlagen der Norm	125
a) Der Zweck und die steuerlichen Konsequenzen des § 6 Abs. 5 S. 1 und S. 2 EStG	126
b) Der Zweck und die steuerlichen Konsequenzen des § 6 Abs. 5 S. 3-6 EStG	127
3. Steuersystematische Einordnung der Norm und zugleich Entscheidung für das zugrunde zu legende Betriebsbegriffsverständnis	128
a) Begründung des engen Betriebsbegriffes	131
aa) Begründung des klassischen engen Betriebsbegriffes	131
(1) Reichweite der betrieblichen Gewinnermittlung i.S.v. § 4 Abs. 1 EStG	132
(2) Enger Betriebsbegriff als zwingende Voraussetzung für die von § 6 Abs. 5 EStG angeordnete Rechtsfolge	133
(3) Verhältnis von Entnahme und Gewinnrealisation zueinander	135

Inhaltsverzeichnis

(4) Verhältnis der Einkommensteuer zur Gewerbesteuer	136
bb) Modifizierungen des engen Betriebsbegriffes	137
(1) Aus Basisprinzipien der steuerlichen Gewinnermittlung hergeleiteter enger Betriebsbegriff nach <i>Beyschlag</i>	137
(2) Notwendigkeit einer Differenzierung hinsichtlich der Beteiligung von Gesellschaften und Einzelunternehmen nach <i>Nöcker</i>	138
(3) Zweckgerichtete, finale Auslegung des engen Betriebsbegriffes nach <i>Meurer</i>	138
(4) Modifikation des engen Betriebsbegriffes im Wege der teleologischen Reduktion	139
b) Begründung des weiten Betriebsbegriffes	142
aa) Keine Entnahme bei fortbestehender betrieblicher Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach ihrer Überführung	143
bb) Praktikabilität bei der Rechtsgestaltung von Unternehmen	146
cc) Einheitlichkeit der Gewinnermittlung bei sämtlichen Einkunftsarten	146
dd) Begründung des weiten Betriebsbegriffes in der älteren Literatur	146
(1) Wirtschaftliche und nicht technische Verwendung der Begriffe „Einlagen“ und „Entnahmen“ in § 6 EStG 1960	147
(2) Wortlaut und <i>ratio legis</i> des § 4 Abs. 1 EStG 1953	149
(3) Ausrichtung des Entnahmebegriffes an den jeweiligen Sachverhaltskonstellationen	150
c) Begründung des mittleren Betriebsbegriffes	151
aa) Ablehnung einer Entnahme nur bei einer Überführung in einen Betrieb gleicher Einkunftsart	152
bb) Wechsel der Einkunftsart und/ oder Gewinnermittlungsart als Grenze	155
cc) Gesetzssystematische und teleologische Erwägungen	157

dd) Steuerpflichtiger als bilanz(steuer)rechtlicher Fixpunkt	158
ee) Vereinheitlichung und Vereinfachung	159
d) Eigene Stellungnahme	159
4. Zentrale und mehreren Übertragungsvarianten gemeinsame Tatbestandsmerkmale	175
a) Der Begriff des (Einzel-)Wirtschaftsgutes	175
b) Überführung von Wirtschaftsgütern	178
c) Übertragung von Wirtschaftsgütern	179
d) Unentgeltlichkeit	180
aa) Definition der Unentgeltlichkeit	180
bb) Definition der Entgeltlichkeit und deren Abgrenzung zur Unentgeltlichkeit im Falle der Übernahme einer Verbindlichkeit	182
cc) Problematik der teilentgeltlichen Übertragungen im Lichte der Trennungs- und Einheitstheorie	184
(1) (Strenge) Trennungstheorie	188
α) Ursprünge der strengen Trennungstheorie	189
β) Begründung der Vorzugswürdigkeit der strengen Trennungstheorie	193
(2) Modifizierte Trennungstheorie	198
α) Die modifizierte Trennungstheorie in der Rechtsprechung des IV. Senates des BFH	200
β) Begründung der Vorzugswürdigkeit der modifizierten Trennungstheorie	207
(3) Einheitstheorie	214
α) Anwendung der Einheitstheorie in der Rechtsprechung	216
β) Gründe für die Ausdehnung der Einheitstheorie auf den Transfer von Einzelwirtschaftsgütern	217
(4) Eigene Stellungnahme	220
dd) Exkurs: Übertragungen gegen Mischentgelt	245
e) Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	248
aa) Definition des Begriffes „Gesellschaftsrechte“	249

Inhaltsverzeichnis

bb)	Steuerliche Qualifikation der Übertragung eines Wirtschaftsgutes gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	252
cc)	Kritische Würdigung dieses Tatbestandsmerkmals	253
5.	Die Transfermöglichkeiten im Einzelnen: § 6 Abs. 5 S. 1, § 6 Abs. 5 S. 2 und § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	256
a)	§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG	256
aa)	Tatbestandsseite	256
	(1) Transfer zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen	257
	(2) Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven	259
bb)	Rechtsfolgende	260
b)	§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG	261
c)	§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG	264
aa)	Tatbestandsseite	265
	(1) Generalia	265
	(2) Besonderheiten des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG	269
	(3) Besonderheiten des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG	269
	(4) Besonderheiten des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG	270
bb)	Rechtsfolgende	272
6.	Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften im Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 EStG	274
a)	Uneinheitliche Haltung der Rechtsprechung bezüglich der Buchwertneutralität entsprechender Übertragungsvorgänge	276
aa)	Ablehnung der Buchwertneutralität durch den I. Senat des BFH	276
bb)	Bejahung der Buchwertneutralität durch den IV. Senat des BFH	280
cc)	Exkurs: Einschwenken des IV. Senates des BFH auf die Linie des I. Senates des BFH im Urteil vom 21.06.2012 – IV R 1/08?	283
dd)	<i>Status quo</i> : Anhaltende Rechtsunsicherheit infolge des Vorlagebeschlusses des I. Senates an das BVerfG	288

ee) Exkurs: Keine Notwendigkeit des Vorlagebeschlusses des I. Senates unter Zugrundelegung der Sichtweise der Finanzverwaltung?	295
b) Ablehnung der Buchwertfortführung durch die Finanzverwaltung	298
c) Überwiegende Befürwortung der Buchwertneutralität in der Literatur	302
aa) Argumente für die Buchwertneutralität von Übertragungsvorgängen zwischen Schwesterpersonengesellschaften	303
(1) Offener Wortlaut des § 6 Abs. 5 EStG	304
(2) Nicht eindeutige Gesetzeshistorie	305
(3) Buchwertneutralität als Gebot der transparenten Betrachtung der Personengesellschaft und als zwingende Konsequenz des Folgerichtigkeitsgebotes	306
(4) Steuerdogmatische Erwägungen bezugnehmend auf die Rechtsnatur der Personengesellschaft	309
(5) Vorrang der verfassungskonformen Auslegung	310
(6) Alternative Lösung außerhalb von § 6 Abs. 5 EStG unter Bezugnahme auf ein finales Entnahmeverständnis	316
(7) Alternative Lösung unter Bezugnahme auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und das System der steuerlichen Gewinnermittlung	318
bb) Argumente gegen die Buchwertneutralität von Übertragungsvorgängen zwischen Schwesterpersonengesellschaften	321
(1) Enumerativer Charakter des § 6 Abs. 5 EStG	321
(2) Eindeutige Ablehnung der Buchwertneutralität durch den Gesetzgeber	322
(3) Regelungssystematischer Grundgedanke der Aufdeckung stiller Reserven	322
(4) Fehlende Aussagekraft der unvollständigen Ausschöpfung des gesetzlichen Normtelos	323

Inhaltsverzeichnis

(5) Grundsätzliche Qualifikation entsprechender Übertragungen als Entnahme und sich anschließende Einlage	323
(6) Unmöglichkeit der analogen Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG	325
(7) Missbrauchsanfälligkeit buchwertneutraler Übertragungsvorgänge zwischen Schwesterpersonengesellschaften	325
d) Eigene Stellungnahme	326
aa) Der Umfang der ertragsteuerrechtlichen Rechtssubjektivität von Personengesellschaften als Ausgangspunkt	327
bb) Die Möglichkeit der buchwertneutralen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften <i>de</i> <i>lege lata</i>	331
(1) Wortlaut	332
(2) Gesetzeshistorie	334
(3) Systematik	336
(4) Telos	338
(5) Zwischenergebnis	341
cc) Analogiefähigkeit des § 6 Abs. 5 EStG?	343
(1) Einordnung der Analogie im Gesamtkonzept der richterlichen Rechtsfortbildung	343
(2) Vorliegen der Voraussetzungen für eine Analogie im konkreten Fall	344
α) Vorliegen einer Gesetzeslücke	345
β) Die Gesetzeslücke als planwidrige Regelungslücke	348
γ) Zwischenergebnis	351
(3) Weitere denkbare Möglichkeiten der richterlichen Rechtsfortbildung neben einem Analogieschluss	352
dd) Gleichheitswidrigkeit der aktuellen Rechtslage?	354
(1) Feststellung der Ungleichbehandlung	354
α) Bildung von Vergleichsgruppen	355
β) Ungleichbehandlung der Vergleichsgruppen	357
γ) Zwischenergebnis	360

(2) Rechtfertigung	360
α) Prüfungsmaßstab unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Besonderheiten	362
β) Folgerichtigkeit im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips	370
γ) Vorliegen eines besonderen Rechtfertigungsgrundes für die Abweichung von der folgerichtigen Umsetzung des Leitprinzips „Leistungsfähigkeit“	376
δ) Zwischenergebnis	383
e) Zwischenfazit	386
7. Sperrfrist und Körperschaftsklausel (§ 6 Abs. 5 S. 4-6 EStG) als Missbrauchsbekämpfungsvorschriften	387
a) § 6 Abs. 5 S. 4 EStG	387
aa) Zweck der Regelung	388
bb) Tatbestand und Rechtsfolgen	388
cc) Bewertung der Regelung im Hinblick auf den Regelungszweck	394
b) § 6 Abs. 5 S. 5 EStG	396
aa) Zweck der Regelung	396
bb) Tatbestand und Rechtsfolgen	397
cc) Bewertung der Regelung im Hinblick auf den Regelungszweck	399
c) § 6 Abs. 5 S. 6 EStG	401
aa) Zweck der Regelung	401
bb) Tatbestand und Rechtsfolgen	402
cc) Bewertung der Regelung im Hinblick auf den Regelungszweck	405
d) Zwischenergebnis	405
8. Zusammenfassung	406
III. § 6 Abs. 3 EStG	417
1. Historische Entwicklung der Norm	418
a) Die Grundlagen im EStG 1925	419
b) Die Übernahme der Norm durch das EStG 1934	421
c) Die Änderungen in den Nachkriegsjahren (EStDV 1949 und EStDV 1955)	423
d) Der erneute Weg in das EStG über das StEntlG 1999/2000/2002	424

Inhaltsverzeichnis

e) Die Änderungen des § 6 Abs. 3 EStG durch das UntStFG	426
f) Klarstellende Ergänzung des § 6 Abs. 3 EStG durch das sog. „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz I“	429
2. Teleologische Grundlagen der Norm	430
a) Normzweck	431
b) Der Zweck der Norm im Spiegel dogmatischer Konflikte	433
3. Die Sachgesamtheit als zentrales Tatbestandsmerkmal des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG	438
a) Übertragung der gesamten betrieblichen Einheit	441
b) Übertragung eines Teilbetriebes	443
c) Übertragung eines Mitunternehmeranteiles	445
aa) Auswirkungen des Urteiles des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 auf das Tatbestandsmerkmal des „Mitunternehmeranteiles“ sowie analog des „(Teil-)Betriebes“	448
(1) Sachverhalt des Urteiles des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11	450
(2) Die Handhabung dieser Sachverhaltskonstellation durch den IV. Senat	451
(3) Folgerungen aus dem Urteil des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 für das Tatbestandsmerkmal des „Mitunternehmeranteiles“ und analog des „(Teil-)Betriebes“	456
bb) Rezeption der Ausdehnung des Tatbestandsmerkmals des „Mitunternehmeranteiles“ durch das Urteil des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11 in der Literatur	459
(1) Überwiegende Befürwortung der Auffassung des IV. Senates	460
(2) Kritik an der Auffassung des IV. Senates	464
cc) Eigene Stellungnahme	468

4. Der Übertragungsakt auf einen anderen Steuerpflichtigen	471
a) Grundsätzliche Anforderungen an den Übertragungsakt	472
b) Konkretisierung des Erfordernisses der Übertragung der „wesentlichen“ Betriebsgrundlagen	474
5. Bestimmung der „Unentgeltlichkeit“ des Übertragungsaktes	477
a) Definition der „Unentgeltlichkeit“ und Abgrenzung zur „Entgeltlichkeit“	477
b) Fallgruppen der „Unentgeltlichkeit“	478
aa) Schenkung	478
bb) Teilentgeltliche Übertragungen als Sonderfall der Schenkung	479
cc) Erbfall	481
(1) Versterben eines Einzelunternehmers	482
(2) Versterben eines Mitunternehmers	484
dd) Übertragungsmöglichkeiten unter Einbeziehung von Gesellschaften	489
(1) Übertragung einer Sachgesamtheit auf eine Personen- oder Kapitalgesellschaft	489
(2) Übertragung einer Sachgesamtheit durch eine Personen- oder Kapitalgesellschaft	493
6. Die einzelnen Tatbestandsalternativen des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG	494
a) Der Grundtatbestand des § 6 Abs. 3 S. 1 HS 1 EStG	494
aa) Tatbestandsseite	495
bb) Rechtsfolgenseite	495
(1) Rechtsfolge der Gewinnneutralität des Übertragungsvorganges	496
(2) Sonderproblem der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern durch den bisherigen Betriebsinhaber	497
(3) Behandlung eines vom Rechtsnachfolger im Zuge der Übertragung geleisteten Entgelts	501
b) Die Aufnahme von Mitunternehmern in Einzelunternehmen, § 6 Abs. 3 S. 1 HS 2 Alt. 1 EStG	502
aa) Tatbestandsseite	502
(1) Generalia	503
(2) Aufgenommener	504

Inhaltsverzeichnis

(3) Aufnehmender	505
bb) Rechtsfolgende	506
c) Die Übertragung eines Teiles eines Mitunternehmeranteiles, § 6 Abs. 3 S. 1 HS 2 Alt. 2 EStG	507
aa) Tatbestandsseite	507
(1) Generalia	507
(2) Sonderproblem der überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	510
α) Handhabung nach bisheriger h.M.	511
β) Abweichende Handhabung durch den IV. Senat des BFH	512
γ) Rezeption des Ansatzes des IV. Senates des BFH im Schrifttum	513
δ) Eigene Stellungnahme	518
(3) Sonderproblem der unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	520
(4) Maßstab zur Bestimmung der Quote des mitübertragenen Sonderbetriebsvermögens	521
bb) Rechtsfolgende	523
7. Die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern, § 6 Abs. 3 S. 2 EStG	524
a) Tatbestandsseite	525
aa) Von § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfasste Wirtschaftsgüter	525
bb) Zurückbehaltung des Wirtschaftsgutes im Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft durch den bisherigen Betriebsinhaber	527
(1) Konstellationen des § 6 Abs. 3 S. 1 HS 1 EStG	527
(2) Konstellationen des § 6 Abs. 3 S. 1 HS 2 EStG	528
(3) Keine Existenz einer Behaltefrist für die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter	529
cc) Kein Vorliegen einer schädlichen Verfügung durch den Übernehmer	531
(1) Generalia	531

(2) Schädliche Verfügungen i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG	533
α) Veräußerung des übernommenen Mitunternehmeranteiles	533
β) Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteiles	535
γ) Weitere schädliche Verfügungen i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG	536
δ) Nicht schädliche Verfügungen i.S.v. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG	537
b) Rechtsfolgenseite	538
aa) Rechtsfolge bei Einhaltung der Tatbestandsvoraussetzungen	539
bb) Rechtsfolge bei späterem Wegfall der zuvor erfüllten Tatbestandsvoraussetzungen	539
(1) Verletzung der Behaltefrist durch den Übernehmenden	539
(2) Wegfall der Tatbestandsvoraussetzung der Zugehörigkeit der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft	541
8. Die Bindung des Rechtsnachfolgers an den Wertansatz, § 6 Abs. 3 S. 3 EStG	541
a) Tatbestandsseite	541
b) Rechtsfolgenseite	542
aa) Rechtsfolge eines unentgeltlichen Erwerbsvorganges	543
bb) Rechtsfolge bei Leistung eines Entgelts an den bisherigen Betriebsinhaber	544
cc) Rechtsfolge im Falle der Verletzung der Behaltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG	545
9. Das Verhältnis von § 6 Abs. 3 EStG zu § 6 Abs. 5 EStG	545
a) Urteil des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11	547
b) Das Echo in der Literatur	550
aa) Befürwortung des Nebeneinanders von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG	550
bb) Ablehnung des Nebeneinanders von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG	551

Inhaltsverzeichnis

cc) Exkurs: Überlegungen zur Ausdehnung der Grundsätze des Urteiles des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11	552
c) Eigene Stellungnahme	555
10. Aufgabe der Gesamtplanrechtsprechung durch den BFH?	556
a) Definition des „Gesamtplanes“	557
b) Ursprung und Herleitung der Rechtsfigur des „Gesamtplanes“	560
c) Das Verständnis der Rechtsfigur des „Gesamtplans“ im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG der Finanzverwaltung	567
d) Die Rechtsfigur des „Gesamtplanes“ im Spiegel der neueren Rechtsprechung	570
aa) Festhalten an der Gesamtplanrechtsprechung bezüglich § 7 Abs. 1 EStDV a.F.	570
(1) Urteil des BFH vom 06.05.2010 – IV R 52/08	571
(2) Rezeption des Urteiles im Schrifttum	573
(3) Aus dem Urteil zu ziehende Folgerungen hinsichtlich der Rechtsfigur des „Gesamtplans“	575
bb) (Erste) Zweifel an der universellen Anwendbarkeit der Gesamtplanrechtsprechung	576
(1) Urteile des BFH vom 25.11.2009 – I R 72/08, vom 09.11.2011– X R 60/09 und vom 19.12.2012 – IV R 29/09	576
α) Urteil des BFH vom 25.11.2009 – I R 72/08	577
β) Urteil des BFH vom 09.11.2011 – X R 60/09	578
γ) Urteil des BFH vom 19.12.2012 – IV R 29/09	579
(2) Aus den Urteilen zu ziehende Folgerungen hinsichtlich der Rechtsfigur des „Gesamtplanes“	582
cc) Der „Paukenschlag“ im Jahr 2012: Vollständige Abkehr von der Gesamtplanrechtsprechung oder bloße Einschränkung dieser Rechtsfigur?	583
(1) Urteil des BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11	583

(2) Rezeption des Urteiles im Schrifttum	585
α) Logische und konsequente Fortsetzung der bisherigen (neuen) Rechtsprechung zu §§ 20, 24 UmwStG - Grundsatz der Stichtagsbezogenheit der Betrachtung	586
β) Bezugnahme auf einen veränderten Betriebsbegriff und den Telos des § 6 Abs. 3 EStG	591
γ) Exkurs: Überlegungen zur weiteren Fortführung der neuen Rechtsprechungslinie	599
δ) Konterkarien des Kontinuitätsgedankens als Gegenargument?	602
ε) Formales Gegenargument des Fehlens einer gefestigten Rechtsprechung	603
ζ) Widerspruch der neuen Rechtsprechungslinie zum Gesetzeszweck des § 6 Abs. 3 EStG und der historischen Entwicklung des „Gesamtplanes“ sowie methodische Gegenargumente	604
η) Stellungnahme und Zwischenergebnis	607
(3) Aus dem Urteil zu ziehende Folgerungen hinsichtlich der Rechtsfigur des „Gesamtplanes“	610
dd) Bestätigung und weitere Konturierung der neuen Rechtsprechungslinie bzgl. der Gesamtplandoktrin	610
(1) Urteil des BFH vom 09.12.2014 – IV R 29/14	611
(2) Rezeption des Urteiles im Schrifttum	615
α) Kongruenz der Rechtsprechungsentwicklung mit Wortlaut, Historie und Telos des § 6 Abs. 3 EStG	615
β) Logische Fortsetzung der eingeschlagenen Rechtsprechungslinie	617
γ) Abweichendes Verständnis der an eine Sachgesamtheit i.S.v. § 6 Abs. 3 EStG zu stellenden Anforderungen	619

Inhaltsverzeichnis

δ)	Mangelnde Auseinandersetzung mit der Verletzung des Subjektsteuerprinzips	619
ε)	Exkurs: Aus dem Urteil zu ziehende Konsequenzen	620
ζ)	Stellungnahme und Zwischenergebnis	622
(3)	Aus dem Urteil zu ziehende Folgerungen hinsichtlich der Rechtsfigur des „Gesamtplans“	623
ee)	Weitere aktuelle Urteile mit Relevanz für die Rechtsfigur des „Gesamtplans“	623
(1)	Urteil des BFH vom 05.02.2014 – X R 22/12	625
(2)	Urteil des BFH vom 09.12.2014 – IV R 36/13	626
(3)	Urteil des BFH vom 17.12.2014 – IV R 57/11	627
ff)	Folgerungen aus der weiteren Handhabung der Rechtsfigur des „Gesamtplanes“ in der aktuellen höchstrichterlichen Rechtsprechung	630
e)	Die Reaktion der Finanzverwaltung auf die neuere Rechtsprechung	634
f)	Eigene Stellungnahme und Bewertung der aktuellen Entwicklungen in der Rechtsprechung	637
11.	Zusammenfassung	638
IV.	Das Spannungs- und Abgrenzungsverhältnis von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG zu § 16 EStG	644
1.	§ 6 Abs. 3 EStG	645
a)	Allgemeines zum Verhältnis zwischen § 6 Abs. 3 EStG und § 16 Abs. 1 und 3 EStG	645
b)	Mögliche Anwendungskonflikte	646
2.	§ 6 Abs. 5 EStG	647
a)	Allgemeines zur Abgrenzung zwischen § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG sowie § 16 Abs. 3 EStG	647
b)	Das Verhältnis zwischen § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG sowie den Vorschriften der Realteilung gem. § 16 Abs. 3 S. 2-4 EStG	648
c)	Das Sonderproblem des Ausscheidens eines Mitunternehmers gegen Gewährung einer Sachwertabfindung	652
aa)	Sachwertabfindung in Form eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles	653
bb)	Sachwertabfindung in Form von Einzelwirtschaftsgütern	657

V. Das Spannungs- und Abgrenzungsverhältnis von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG zu §§ 20, 24 UmwStG	661
1. § 6 Abs. 3 EStG	662
2. § 6 Abs. 5 EStG	662
a) Das Verhältnis zu § 20 UmwStG	663
b) Das Verhältnis zu § 24 UmwStG	663
D. Exkurs: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft	665
I. Generalia	665
1. Definition der „(Sach-)Einlage“ und Ausgestaltungsmöglichkeiten	666
a) Offene Einlage	667
b) Verdeckte Einlage	669
c) Mischformen	670
2. Zivil- und steuerrechtliche Qualifikation der Einlage	670
3. Abgrenzung der unentgeltlichen Einlage von der entgeltlichen Einbringung	672
4. Die bisherige Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen der Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit des Übertragungsvorganges	673
a) Das sog. Einbringungsurteil des BFH und seine Ausdehnung auf aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters stammende Wirtschaftsgüter	674
b) Urteil des BFH vom 24.01.2008 – IV R 37/06	676
c) Urteil des BFH vom 17.07.2008 – I R 77/06	677
d) Urteile des BFH vom 29.07.2015 – IV R 15/14 und vom 04.02.2016 – IV R 46/12	679
e) Zwischenergebnis	680
5. Aufgreifen der Grundwertungen der Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung	681
II. Definition und Abgrenzung der Kapitalkonten einer Personengesellschaft	684
1. Grundsätzliches zu Gesellschafterkonten	684
2. Gesetzliche Vorgaben betreffend die Kapitalkonten einer Personengesellschaft	686
3. Gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen betreffend die Kapitalkonten einer Personengesellschaft	687
a) Kapitalkonto I	687

Inhaltsverzeichnis

b) Kapitalkonto II	688
c) Privatkonto bzw. Verrechnungskonto oder Darlehenskonto	689
d) Verlustvortragkonto	690
e) Gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto	691
III. Steuerliche Würdigung auf Grundlage der bilanziellen Verbuchung des Übertragungsvorganges	693
1. Verbuchung der Gegenleistung auf dem Kapitalkonto I	693
a) Handhabung durch die Rechtsprechung	693
b) Handhabung durch die Finanzverwaltung	693
2. Verbuchung der Gegenleistung auf dem Kapitalkonto II	694
a) Bisherige Handhabung durch die Finanzverwaltung	694
b) Nunmehr abweichende Handhabung durch den IV. Senat des BFH	695
c) Reaktion der Finanzverwaltung auf die neuere Rechtsprechung	698
d) Zwischenergebnis und Stellungnahme	699
3. Verbuchung der Gegenleistung in der gesamthänderisch gebundenen Rücklage	701
a) Handhabung durch die Rechtsprechung	701
b) Handhabung durch die Finanzverwaltung	701
4. Verbuchung auf zwei verschiedenen Konten	703
a) Verbuchung auf den Kapitalkonten I und II	703
aa) Handhabung durch die Rechtsprechung	703
bb) Handhabung durch die Finanzverwaltung	705
b) Verbuchung auf dem Kapitalkonto I und in der gesamthänderisch gebundenen Rücklage	705
aa) Handhabung durch die Rechtsprechung	705
bb) Handhabung durch die Finanzverwaltung	708
c) Verbuchung auf dem Kapitalkonto II und in der gesamthänderisch gebundenen Rücklage	708
aa) Handhabung durch die Rechtsprechung	708
bb) Handhabung durch die Finanzverwaltung	708
(1) Erstmalige Regelung durch das BMF-Schreiben vom 11.07.2011	708
(2) Auswirkungen der BFH-Urteile vom 29.07.2015 und vom 04.02.2016	709
IV. Eigene Stellungnahme	710
V. Eigener Ansatz zur Handhabung dieser Vorgänge	711
VI. Zusammenfassung	718

Inhaltsverzeichnis

E. Kritische Gesamtwürdigung der aktuellen Rechtslage	723
F. Reformbedarf	726
G. Zusammenfassung und Fazit	743
Literaturverzeichnis	755

