Die ertragsteuerliche Begünstigung der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge

Diplomarbeit

an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum

Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung

vorgelegt von

Clemens Rothe

aus Großolbersdorf

Meißen, 12. April 2021

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis IV
1 Einleitung 1
2 Grundsätzliche Aspekte des § 6 Abs. 3 EStG 3
2.1 Regelungsgehalt 3
2.2 Historie der Norm 3
2.3 Zweck des § 6 Abs. 3 EStG und Stellung der Norm im System der Ertragsbesteuerung 5
2.4 Anwendungsbereich 6
2.4.1 Persönlicher Anwendungsbereich 6
2.4.2 Überblick zum sachlichen Anwendungsbereich 8
3 Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 3 EStG 9
3.1 Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit 9
3.1.1 Übergreifende Begrifflichkeiten 9
3.1.1.1 Begriff der betrieblichen Sachgesamtheit 9
3.1.1.2 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage 10
3.1.1.3 Maßgeblicher Zeitpunkt 10
3.1.2 Von § 6 Abs. 3 EStG erfasste betriebliche Sachgesamtheiten 11
3.1.2.1 Betrieb 11
3.1.2.2 Teilbetrieb 11
3.1.2.3 Mitunternehmeranteil 11
3.1.3 Lebensfähige betriebliche Sachgesamtheit 12
3.1.4 Übertragung 13
3.1.4.1 Begriff der Übertragung 13
3.1.4.2 Unter § 6 Abs. 3 EStG fallende Übertragungen 13
3.2 Einheitlichkeit des Übertragungsaktes 14
3.3 Unentgeltlichkeit der Übertragung 15
3.3.1 Grundsatz und Vermutungen der Rechtsprechung 15
3.3.2 Einzelfälle zur Abgrenzung der Entgeltlichkeit bei Übertragungen zwischen nahestehenden Personen 16
3.4 Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven 18
3.5 Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit durch den Übertragenden 20
4 Zweifelsfragen zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG 22
4.1 Übertragung der funktional-wesentlichen Betriebsgrundlagen 22
4.1.1 Vorbemerkung 22
4.1.2 Ursprüngliche Verwaltungsauffassung mit Gesamtplanbetrachtung 22

4.1.3 Begriff des Gesamtplans - Anwendungsfall §§ 16, 34 EStG 23
4.1.4 Rechtsprechung des IV. Senats des BFH - Ablehnung einer Gesamtplanbetrachtung bei § 6 Abs. 3 EStG 24
4.1.5 Kritische Auseinandersetzung mit der aktuellen Verwaltungsauffassung 26
4.1.5.1 Aktuelle Verwaltungsauffassung und Grundtenor der Literatur 26
4.1.5.2 Umsetzung der Zeitpunktbetrachtung 27
4.1.5.3 Schädlichkeit gleichzeitiger Veräußerungen bzw. Entnahmen 28
4.1.5.4 Begriff der Betriebszerschlagung 30
4.2 Besonderheiten bei der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen und bei der Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen 32
4.2.1 Vorbemerkung 32
4.2.2 Besonderheiten zum Anwendungsbereich 32
4.2.3 Quotale Übertragungen 33
4.2.4 Unterquotale Übertragungen 35
4.2.5 Überquotale Übertragungen 38
4.2.6 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung 38
4.3 Qualifizierte Nachfolgeklauseln und § 6 Abs. 3 EStG 39
5 Rechtsfolgen des § 6 Abs. 3 EStG 41
5.1 Rechtsfolgen für den übertragenden Rechtsträger 41
5.1.1 Buchwertansatz für die übertragene Sachgesamtheit 41
5.1.2 Behandlung des nicht übertragenen Betriebsvermögens 41
5.1.3 Auswirkungen auf Fristen, Rücklagen und Vorträge 42
5.2 Rechtsfolgen für den übernehmenden Rechtsträger 43
5.2.1 Bindung an die Werte des Rechtsvorgängers 43
5.2.2 Eintritt in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers 43
5.2.3 Grenzen der Wirkungen der Rechtsnachfolge 44
6 Fazit 45
Literaturverzeichnis VII
Verzeichnis der Rechtsvorschriften XI
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen XII
Verzeichnis der Rechtsprechung XIV

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	NWB Rechnungswesen (Zeitschrift)
BEPS-UmsG I	Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen
ber.	berichtigt
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
ebd.	ebenda
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	und weitere
EU	Europäische Union
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	FinanzRundschau (Zeitschrift)
gem.	gemäß
GrS	Großer Senat des BFH
HS	Halbsatz
IfM Bonn	Institut für Mittelstandsforschung Bonn
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
kösdi	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
rkr.	rechtskräftig
Rz.	Randziffer

S.	Seite
StEntlG 1999/2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
StuB	NWB Unternehmenssteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
v.	vom
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZR	zivilrechtliche Verfahren (Revisionen, Beschwerden gegen die Nichtzulassung der Revision, Anträge auf Zulassung der Sprungrevision, Berufungen in Patentsachen) beim BGH (Registerzeichen)

1 Einleitung

Das Thema Unternehmensnachfolge ist in der Bundesrepublik Deutschland aufgrund der demografischen Alterung der Bevölkerung und der Struktur der Unternehmen gegenwärtig und zukünftig von großer Bedeutung. Nach einer Studie des IfM Bonn sind 93,6 % der deutschen Unternehmen Familienunternehmen.[1] Dies sind eigentümergeführte Unternehmen, bei denen eine Einheit aus Eigentum und Leitung durch Familienmitglieder gehalten wird.[2] Aufgrund der Altersstruktur der Unternehmer wird geschätzt, dass in den Jahren 2018 bis 2022 in etwa bei 150.000 dieser Familienunternehmen die Unternehmensnachfolge ansteht.[3]

In Abhängigkeit von der Qualifikation von eventuellen Nachfolgern in der engeren Verwandtschaft und der Üblichkeit von Generationennachfolge gibt es in den verschiedenen Branchen teilweise hohe Quoten von Familienunternehmen, bei denen eine Nachfolge innerhalb der Familie geplant ist. Laut einer Metaanalyse des IfM Bonn aus mehreren Befragungen beträgt der Anteil der familieninternen Nachfolgen über sämtliche Zweige hinweg 53 Prozent - demnach erfolgt in etwa jede zweite Unternehmensnachfolge in der Familie.[4]

Da die nächste Generation möglichst einfach und ohne Liquiditätsprobleme starten soll, erfolgt die Nachfolge innerhalb der Familie häufig unentgeltlich oder gegen einen nicht fremdüblichen Kaufpreis. Diese Form der Unternehmensnachfolge wird für Personenunternehmen - d. h. Einzelunternehmen und Personengesellschaften - ertragsteuerlich durch die Norm des § 6 Abs. 3 EStG begünstigt, indem die Übertragung ohne Versteuerung von angewachsenen stillen Reserven erfolgen kann.

Diese für die Unternehmensnachfolge sehr relevante Norm wird in der Diplomarbeit umfassend betrachtet. Dazu erfolgt zunächst eine grundsätzliche Darstellung und Einordnung des § 6 Abs. 3 EStG, bevor anschließend die Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen der Norm untersucht werden.

Im Mittelpunkt der Betrachtung der Tatbestandsmerkmale von § 6 Abs. 3 EStG stehen Zweifelsfragen zur Anwendung der Norm, die in der Verwaltung, Recht-

---

1 Vgl. Wolter/Sauer, Die Bedeutung der eigentümer- und familiengeführten Unternehmen in Deutschland: IfM-Materialien Nr. 253, IfM Bonn, Juni 2017, S. 12.
2 Vgl. Wolter/Sauer, a. a. O. (Fn. 1), S. 3.
3 Vgl. Kay et al., Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2018 bis 2022: Daten und Fakten Nr. 18, IfM Bonn, Februar 2018, S. 9.
4 Vgl. Kay et al., a. a. O. (Fn. 3), S. 23.

sprechung und Literatur besonders eingehend erörtert wurden bzw. werden. Ausgangspunkt dieser Erörterungen ist ein 2005 veröffentlichtes Anwendungsschreiben des BMF[5], in welchem besonders strenge Anforderungen zur Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 3 EStG dargelegt wurden. So wurden Entnahmen, Veräußerungen und Buchwertausgliederungen nach § 6 Abs. 5 EStG von wesentlichen Betriebsgrundlagen im zeitlichen Zusammenhang mit der Unternehmensübertragung (im Schreiben explizit bei Übertragungen von Mitunternehmeranteilen) im Rahmen einer Gesamtplanbetrachtung als schädlich für § 6 Abs. 3 EStG erachtet.[6] Diese Auffassung und auch weitere Standpunkte der Verwaltung bezüglich der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen wurden in der Literatur[7] teilweise kritisch gesehen sowie darüber hinaus von der Rechtsprechung des BFH abgelehnt.[8] Da die Verwaltung die ablehnende BFH-Rechtsprechung nicht akzeptierte[9], bestand lange eine Rechtsunsicherheit bei der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG. Im Jahr 2019 wurde nunmehr die abgelehnte BFH-Rechtsprechung im BStBl. II veröffentlicht und ein neues Anwendungsschreiben des BMF zu § 6 Abs. 3 EStG[10] erlassen. Dieses Schreiben wird im Rahmen der Betrachtungen zu den Zweifelsfragen zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG unter Einbeziehung aktueller Literatur sowie eines jüngst vom BFH zu § 6 Abs. 3 EStG ergangenen Urteils[11] umfassend analysiert. Dabei wird dargestellt, wie die bisher abgelehnte BFH-Rechtsprechung im Schreiben umgesetzt wurde. Weiterhin wird herausgearbeitet, zu welchen Punkten des Schreibens offene Fragen oder andere Ansichten der Literatur bestehen, und Stellung zu diesen Punkten bezogen.

---

5 Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, IV B 2-S 2241-14/05, BStBl. I 2005 S. 458, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 07.12.2006, IV B 2-S 2241-53/06, BStBl. I 2006 S. 766.

6 Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 5 - 7.

7 Vgl. z. B. Wendt, FR 2005, 468 [470 ff.].

8 Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715; BFH, Urteil vom 09.12.2014 - IV R 29/14, BStBl. II 2019 S. 723 sowie BFH, Urteil vom 12.05.2016 - IV R 12/15, BStBl. II 2019 S. 726.

9 Vgl. BMF, Schreiben vom 12.09.2013, IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2013 S. 1164, Tz. II. 2 - Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715. Außerdem wurde zunächst keines der Urteile im BStBl. II veröffentlicht.

10 Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019 S. 1291.

11 Vgl. BFH, Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406.

2 Grundsätzliche Aspekte des § 6 Abs. 3 EStG

2.1 Regelungsgehalt

Die Norm § 6 Abs. 3 EStG ist als Teil des Paragraphen 6 des Einkommensteuergesetzes vorrangig eine Bewertungsvorschrift. Es wird geregelt, dass bei der unentgeltlichen Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit die Bewertung der übertragenen Wirtschaftsgüter bzw. der übertragenen Anteile an Wirtschaftsgütern bei Fällen mit Mitunternehmerschaften zum Buchwert[12] zu erfolgen hat. Dies gilt gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG für den Überträger und nach § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG auch für den Übernehmer, da dieser an die Werte des Überträgers gebunden ist.

Neben der Bewertung der Wirtschaftsgüter im Rahmen des Übertragungsvorganges regelt die Norm auch Gewinnrealisationsfragen.[13] Dies folgt daraus, dass die Buchwertverknüpfung eine ausbleibende Gewinnrealisierung bedingt und umgekehrt.[14] Dieser Zusammenhang zeigt sich explizit in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, da schädliches Verhalten in der Sperrfrist zum Wegfall des Buchwertansatzes und somit zur Gewinnrealisierung führt.

Die durch § 6 Abs. 3 EStG bestimmten Regelungen hinsichtlich der Bewertung und der Gewinnrealisation haben einen zwingenden Charakter. Dies zeigt sich anhand der indikativischen Formulierung der Norm.

2.2 Historie der Norm

§ 6 Abs. 3 EStG fand seinen Eingang in das Einkommensteuergesetz mit Artikel 1 Nr. 8 Buchst. b) des StEntlG 1999/2000/2002[15]. Die Norm übernahm entsprechend ihrer Begründung den Regelungsgehalt des bisherigen § 7 Abs. 1 EStDV.[16] Diese Transferierung des Regelungsgehalts zur unentgeltlichen Betriebsübertragung aus der materiellen EStDV in das formell-materielle EStG wurde als gesetzliche

---

[12] Nach Gesetzeswortlaut sind die Werte anzusetzen, „die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben“, § 6 Abs. 3 Satz 1 1. HS EStG, somit die Buchwerte gem. § 6 EStG, vgl. BFH, Urteil vom 23.04.1971 - IV R 201/65, BStBl. II 1971 S. 686, Rz. 7.

[13] Vgl. Kulosa in L. Schmidt, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Verlag C.H.Beck, München. 39. Auflage 2020, Rz. 691 zu § 6 EStG.

[14] Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BStBl. II 1990 S. 847, Rz. 85.

[15] Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.03.1999, BGBl. I 1999 S. 402, in Kraft getreten am 01.01.1999.

[16] Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/23 vom 09.11.1998, S. 173, Begründung zu § 6 Abs. 3 EStG.

Bereinigung betrachtet, da vom Gesetzgeber neben dem Umwandlungssteuerrecht keine weiteren gesetzlich nicht beschriebenen Begünstigungen von betrieblichen Umstrukturierungen gewollt waren.[17]

Vom Wortlaut des § 6 Abs. 3 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 waren unentgeltliche Übertragungen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen erfasst. In der Besteuerungspraxis wurden darüber hinaus auch die unentgeltliche Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen auf natürliche Personen und die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen analog nach § 6 Abs. 3 EStG begünstigt.[18] Diese Verfahrensweise unterlag infolge der Rechtsprechung des BFH zur entgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen, welche er als nicht tarifbegünstigt im Sinne der §§ 16, 34 EStG betrachtete[19], einer Rechtsunsicherheit, da damals der Begriff der Sachgesamtheit bei entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen gleichlaufend ausgelegt wurde.[20] Mit Art. 1 Nr. 3 Buchst. a) des UntStFG[21] erfolgte eine gesetzliche Klarstellung durch die Aufnahme beider Übertragungsvorgänge in den zweiten Halbsatz des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG.[22]

Auf Initiative des Bundesrats (zunächst Bitte um Prüfung[23]; später Anrufung des Vermittlungsausschusses[24]) wurde im Zuge des UntStFG außerdem entsprechend des Vorschlags des Vermittlungsausschusses[25] der heutige § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG eingefügt, welcher Übertragungsvorgänge nach § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG unabhängig von der Übertragung des Sonderbetriebsvermögens begünstigt, wenn das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen weiterhin Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ist und der Übernehmer den erhaltenen Anteil in einer fünfjährigen Sperrfrist nicht veräußert oder aufgibt. Diese Initiative hatte ihre Ursache in der Rechtsprechung des BFH, nach welcher eine begünstigte unentgeltliche

---

17 Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/23 vom 09.11.1998, S. 172, Begründung zu Art. 1 Nr. 8 Buchst. b) StEntlG 1999/2000/2002.

18 Vgl. zur unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen: OFD Düsseldorf, Verfügung vom 09.09.1999, S 1978 d - 4 - St 111 K, FR 1999, 1147.

19 Vgl. BFH, Beschluss vom 18.10.1999 - GrS 2/98, BStBl. II 2000 S. 123, Rz. 38.

20 Vgl. Wendt, FR 2002, 127 [130].

21 Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerechts v. 20.12.2001, BGBl I 2001 S. 3858, in Kraft getreten am 25.12.2001.

22 Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/6882 vom 10.09.2001, S. 32, Begründung zu Art. 1 Nr. 3 Buchst. a) UntStFG.

23 Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/7084 vom 10.10.2001, S. 2, Stellungnahme des Bundesrats zu Art. 1 Nr. 3 Buchst. a) UntStFG.

24 Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/7742 vom 06.12.2001.

25 Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/7780 vom 11.12.2001, S. 2.

Übertragung eines Teilanteils nur bei anteiliger Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens in Betracht käme.[26]

Ihren aktuellen Wortlaut erhielt die Norm durch das BEPS-UmsG I[27]. Dabei wurde die bereits vorher von der Rechtsprechung angewendete Voraussetzung, dass die Besteuerung der stillen Reserven beim Übernehmer sichergestellt sein muss, in § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG festgeschrieben.[28]

2.3 Zweck des § 6 Abs. 3 EStG und Stellung der Norm im System der Ertragsbesteuerung

Nach der Gesetzesbegründung zum StEntlG 1999/2000/2002 ist Zweck der Norm die Begünstigung der unentgeltlichen Übertragung von betrieblichen Sachgesamtheiten als Pendant zu den Begünstigungsnormen des Umwandlungssteuerrechts.[29] Damit bringt der Gesetzgeber den Grundgedanken der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Ausfluss von Artikel 3 des Grundgesetzes zum Ausdruck, da sowohl in Fällen des § 6 Abs. 3 EStG als auch in Umwandlungsfällen auf die Aufdeckung von stillen Reserven bei Rechtsträgerwechseln verzichtet wird.

Die Einkommensbesteuerung erfolgt nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung derart, dass jede natürliche Person ihr Einkommen nach der individuellen Leistungsfähigkeit zu versteuern hat.[30] Nach dem daraus abgeleiteten Subjektsteuerprinzip ist der Vermögenszuwachs in Form von stillen Reserven grundsätzlich bei der Person zu versteuern, wo er entstand.[31] § 6 Abs. 3 EStG stellt durch die Buchwertverknüpfung davon eine verfassungsgemäße, gesetzlich geregelte Ausnahme dar.[32] Grund dafür ist die Erleichterung der Generationennachfolge.[33] Der übertragende Rechtsträger kann durch § 6 Abs. 3 EStG seine betriebliche

---

[26] Vgl. BFH, Urteil vom 24.08.2000 - IV R 51/98, BStBl. II 2005, S. 173, Rz. 27; Wendt, FR 2005, 468 [469].

[27] Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl. I 2016 S. 3000, in Kraft getreten am 24.12.2016.

[28] Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 18/9956 vom 12.10.2016, S. 5, Begründung des Bundesrats zu Tz. 3 Buchst. a) seiner Stellungnahme zum Entwurf der Bundesregierung zum BEPS-UmsG I unter Verweis auf BFH, Urteil vom 19.02.1998 - IV R 38/97, BStBl. II 1998 S. 509. Dem Entwurf des Bundesrats wurde in der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses gefolgt, vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 18/10506 vom 30.11.2016, S. 72, Begründung zu Art. 7 Nr. 1 BEPS-UmsG I.

[29] Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/23 vom 09.11.1998, S. 173, Begründung zu § 6 Abs. 3 EStG.

[30] Vgl. Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln. 24. Auflage 2020, Rz. 9.430.

[31] Vgl. BFH, Vorlagebeschluss vom 27.10.2015 - X R 28/12, BStBl. II 2016 S. 81, Rz. 70 m. w. N.; Danz, Ubg 2018, 287 [287].

[32] Vgl. BFH, Urteil vom 16.06.2004 - X R 34/03, BStBl. II 2005 S. 378, Rz. 13.

[33] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 36.

Sachgesamtheit ohne ertragsteuerliche Eingriffe mit ausreichend Liquidität und Substanz übertragen und somit dem Übernehmer die Fortführung erleichtern. Dies dient der Umsetzung des in Art 14 Abs. 1 des Grundgesetzes geschützten Erbrechts.[34] Weiterhin wird durch die Aufnahme der Teilanteilsübertragung und des unentgeltlichen Eintritts einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen in § 6 Abs. 3 EStG durch das UntStFG auch eine gleitende Unternehmensnachfolge ermöglicht, weil so die Folgegeneration schrittweise in die Unternehmerstellung eingeführt werden kann, da die Begünstigung auch bei Zurückbehalt eines Teils des Betriebsvermögens durch den übertragenden Rechtsträger gewährt wird.[35]

2.4 Anwendungsbereich

2.4.1 Persönlicher Anwendungsbereich

Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ist hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs zwischen den beiden Halbsätzen zu differenzieren.

Bezüglich der unentgeltlichen Übertragung einer ganzen betrieblichen Sachgesamtheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) findet sich in § 6 Abs. 3 S. 1 1. HS EStG keine gesetzlich formulierte Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs. Daher gehen sowohl Verwaltung[36] als auch Literatur[37] davon aus, dass natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften grundsätzlich sowohl als übertragender als auch als übernehmender Rechtsträger in Frage kommen. In Fällen, in denen Kapitalgesellschaften Überträger oder Übernehmer sind, gehen jedoch die Regelungen des § 8 Abs. 3 KStG zu den verdeckten Gewinnausschüttungen und den verdeckten Einlagen der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG vor, wenn die Übertragung auf einen bzw. von einem Gesellschafter der Gesellschaft erfolgt.[38] Bei einer verdeckten Einlage geht dieser eine Entnahme

---

[34] Vgl. Wendt, FR 2005, 468 [472].

[35] Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/7084 vom 10.10.2001, S. 2, Stellungnahme des Bundesrats zu Art. 1 Nr. 3 Buchst. a) UntStFG.

[36] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 1. So auch schon im BMF-Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 1.

[37] Vgl. u. a. Lorenz, FR 2020, 237 [239]; Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG - Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln. Loseblattwerk Stand 301. Aktualisierung Dezember 2020, Rz. 1206 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020).

[38] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 2. So auch schon im BMF-Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 2. Vgl. zur verdeckten Gewinnausschüttung: BFH, Urteil vom 29.10.1991 - VIII R 2/86, BStBl. II 1992 S. 832, Rz 24 f. Vgl. zur verdeckten Einlage: BFH, Urteil vom 18.12.1990 - VIII R 17/85, BStBl. II 1991 S. 512, Rz. 16.

voraus, welche als Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG zu beurteilen ist und somit zur Aufdeckung der stillen Reserven führt.[39]

Bei der unentgeltlichen Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen und der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen schränkt der zweite Halbsatz des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG die Anwendung der Begünstigung in seinem Wortlaut explizit auf natürliche Personen als übernehmende Rechtsträger ein. Somit fallen unentgeltliche Übertragungen von Teil-Mitunternehmeranteilen auf Kapitalgesellschaften, an denen der jeweilige Überträger beteiligt ist, bereits dem Grunde nach nicht unter § 6 Abs. 3 EStG. Die Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen der Betriebsaufgabe vor der verdeckten Einlage ist in solchen Fällen gemäß § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG als laufender Gewinn nicht begünstigt.

Neu aufgeführt im BMF-Schreiben vom 20.11.2019 sind Aussagen zu Stiftungen, welche explizit als mögliche übernehmende Rechtsträger genannt werden.[40] Die Übertragung auf eine Stiftung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 1. HS EStG ist begünstigt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.[41] Diese Auffassung wird auch in der Literatur vertreten - jedoch unter kritischer Hinterfragung, warum der Gesetzgeber die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen auf Stiftungen durch die Begrenzung des zweiten Halbsatzes von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf natürliche Personen ausschließt.[42] Teilweise wird soweit auch eine teleologisch-extensive Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG unter Einbezug von Stiftungen für denkbar gehalten.[43] Dem ist jedoch nicht zuzustimmen, da nach dem Willen des Gesetzgebers § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG nur eine gesetzliche Festschreibung der bisherigen Besteuerungspraxis ist, die Teilanteilsübertragungen und Aufnahmen in Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 3 EStG begünstigte - jedoch nur mit natürlichen Personen als Übernehmern.[44]

---

[39] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 2 a. E. mit Verweis auf BFH, Urteil vom 24.08.2000 - IV R 51/98, BStBl. II 2005 S. 173, Rz. 24 m. w. N.

[40] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 1. Bisher waren Stiftungen nur implizit als Beispiel aufgeführt, vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 2 - Beispiel 1.

[41] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 3. Vgl. weitere Ausführungen zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven bei der Übertragung auf Stiftungen unter Tz. 3.4 der Arbeit.

[42] Vgl. u. a. Kulosa in L. Schmidt, a. a. O. (Fn. 13), Rz. 733 zu § 6 EStG; Wendt, FR 2005, 468 [478]; Lorenz, FR 2020, 237 [239].

[43] Vgl. Lorenz, FR 2020, 237 [239].

[44] Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/6882 vom 10.09.2001, S. 32, Begründung zu Art. 1 Nr. 3 Buchst. a) UntStFG.

2.4.2 Überblick zum sachlichen Anwendungsbereich

Die Norm § 6 Abs. 3 EStG ist unabhängig von der Gewinnermittlungsart (Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung) im Bereich der Gewinneinkunftsarten nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG anwendbar.[45] Die Anwendbarkeit bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung lässt sich explizit aus § 6 Abs. 7 Nr. 1 EStG ableiten.

Gegenstände einer Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG sind die sogenannten betrieblichen Sachgesamtheiten Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil.[46] Übertragungen nach § 6 Abs. 3 EStG sind im Gegensatz zu den Vorgängen nach den §§ 20, 24 UmwStG, bei denen betriebliche Sachgesamtheiten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten tauschähnlich-entgeltlich eingebracht werden, unentgeltlich.[47]

---

[45] Vgl. Korn/Strahl in Korn, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn. Loseblattwerk Stand 126. Aktualisierung November 2020, Rz. 469.4 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand Februar 2017).

[46] An dieser Stelle soll nur ein grundsätzlicher Überblick dargestellt werden. Ausführliche Definitionen der betrieblichen Sachgesamtheiten werden unter Tz. 3.1.1 und Tz. 3.1.2 betrachtet.

[47] Vgl. Korn/Strahl in Korn, a. a. O. (Fn. 45), Rz. 469.2 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand Februar 2017).

3 Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 3 EStG

3.1 Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit

3.1.1 Übergreifende Begrifflichkeiten

3.1.1.1 Begriff der betrieblichen Sachgesamtheit

Die in § 6 Abs. 3 Satz 1 1. HS EStG aufgeführten Begriffe „Betrieb“, „Teilbetrieb“ und „Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb“ sind als sogenannte betriebliche Sachgesamtheiten nach der herrschenden Meinung in der Fachliteratur grundsätzlich gleichlautend mit den Begriffen der betrieblichen Sachgesamtheiten in § 16 EStG auszulegen.[48] Diese gleichlautende Auslegung hat jedoch ihre Grenzen in den normspezifischen Unterschieden von § 6 Abs. 3 EStG und § 16 EStG.[49]

Eine betriebliche Sachgesamtheit i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG wird übertragen, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der betrieblichen Einheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) unter Aufrechterhaltung des lebensfähigen geschäftlichen Organismus auf den Übernehmer übergehen, sodass dieser die betriebliche Einheit fortführen kann.[50] Daraus folgt, dass mit Wirtschaftsgütern, die keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen, beliebig (Zurückbehalt bzw. Entnahme ins Privatvermögen, Veräußerung oder Ausgliederung nach § 6 Abs. 5 EStG) verfahren werden kann, ohne das Folgen für die Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG eintreten.[51]

---

[48] Vgl. dazu Korn/Strahl in Korn, a. a. O. (Fn. 45), Rz. 471 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand Februar 2017); Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1205 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) mit Verweis auf diverse BFH-Rechtsprechung, z. B. auf BFH, Urteil vom 02.09.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993 S. 161, Rz. 9.

[49] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1205 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) mit Verweis u. a. auf die Gesamtplanbetrachtung im Rahmen des § 16 EStG, welche nicht auf § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden kann - dazu z. B. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 45.

[50] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1206 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020). Vgl. BFH, Urteil vom 02.09.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993 S. 161, Rz. 9 - dort zur unentgeltlichen Übertragung von Betrieben.

[51] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 17 und 34. So auch bisher im BMF-Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 8 und 9. Vgl. Tz. 4.1 der Arbeit zur Auswirkung des Rückhaltes, der Veräußerung oder der Ausgliederung von wesentlichen Betriebsgrundlagen.

3.1.1.2 Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage, welcher nicht nur für § 6 Abs. 3 EStG sondern auch u. a. für die Betriebsveräußerung relevant ist, jeweils in Abhängigkeit vom Gesetzeszweck normenspezifisch auszulegen.[52] Im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG können nur solche Wirtschaftsgüter wesentlich sein, welche für die Funktion des Betriebs von Bedeutung sind (funktionale Betrachtungsweise)[53], da der Zweck von § 6 Abs. 3 EStG der Erhalt betrieblicher Einheiten bei Generationennachfolge ist. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind nach der funktionalen Betrachtungsweise Wirtschaftsgüter, die für die Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und somit besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen.[54] Auch Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers können unter diesen Voraussetzungen funktional-wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen.[55]

Ob ein Wirtschaftsgut eine funktional-wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, ist vom Unternehmen im Einzelfall abhängig. Zum Beispiel sind Grundstücke in der Regel eine (bzw. oft auch die einzige) funktional-wesentliche Betriebsgrundlage bei Hotels, Gaststätten und dem stationären Einzelhandel, da diese Betriebe ihrer Art nach von der Lage des Grundstücks abhängig sind.[56]

3.1.1.3 Maßgeblicher Zeitpunkt

Maßgebend dafür, ob alle wesentlichen Betriebsgrundlagen einer lebensfähigen betrieblichen Sachgesamtheit übertragen werden, ist nach aktueller BFH-Rechtsprechung das Betriebsvermögen, welches im Zeitpunkt der Übertragung existiert (enge zeitpunktbezogene Betrachtung).[57] Damit konkretisiert der BFH seine bisherige Auffassung, nach der das Betriebsvermögen entscheidend war, welches am Tag der Übertragung existiert.[58]

---

[52] Vgl. BFH, Urteil vom 04.07.2007 - X R 49/06, BStBl. II 2007 S. 772, Rz. 13 m. w. N.

[53] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 6. Ebenso vertreten in der Rechtsprechung, vgl. u. a. BFH, Urteil vom 06.05.2010 - IV R 52/08, BStBl. II 2011 S. 261, Rz. 18.

[54] Vgl. BFH, Urteil vom 29.10.1992 - III R 5/92, BFH/NV 1993 S. 233, Rz. 20.

[55] Vgl. BFH, Urteil vom 24.08.2000 - IV R 51/98, BStBl. II 2005 S. 173, Rz. 26.

[56] Vgl. BFH, Urteil vom 04.11.1992 - XI R 1/92, BStBl. II 1993 S. 245, Rz. 13 - Urteil zu Betriebsaufspaltungen, bei denen ebenfalls die funktionale Betrachtungsweise gilt.

[57] Vgl. BFH, Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406, Rz. 28. So bereits auch ähnlich BFH, Urteil vom 09.12.2014 - IV R 29/14, BStBl. II 2019 S. 723, Rz. 24 - jedoch dort ohne Verweis auf eine engere Auslegung als in der bisher vertretenen Auffassung - siehe dazu Fn. 58. Vgl. Tz. 4.1.5.2 der Arbeit zur Auseinandersetzung mit der Verwaltungsauffassung zur zeitlichen Dimension des § 6 Abs. 3 EStG.

[58] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 18.

3.1.2 Von § 6 Abs. 3 EStG erfasste betriebliche Sachgesamtheiten

3.1.2.1 Betrieb

Der Begriff „Betrieb“ im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG orientiert sich in Anlehnung an die Rechtsprechung zu § 16 EStG an der Legaldefinition des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG.[59] Besonderheiten im Unterschied zum Betriebsbegriff des § 16 EStG ergeben sich durch normenspezifische Auslegungen.[60]

Nicht nur aktiv tätige Betriebe, sondern auch ruhende oder verpachtete Betriebe können nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden, sofern der Überträger noch keine Betriebsaufgabe erklärt hat.[61]

3.1.2.2 Teilbetrieb

Nach der Definition der Rechtsprechung ist ein Teilbetrieb ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs aufweist und als solcher lebensfähig ist.[62]

Im Gegensatz zum Teilbetriebsbegriff bei § 16 EStG stellt eine im Betriebsvermögen gehaltene 100-prozentige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG keinen Teilbetrieb dar.[63]

3.1.2.3 Mitunternehmeranteil

Mitunternehmeranteil ist die Beteiligung eines Gesellschafters, der Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmerrisiko trägt, an einer Personengesell-

---

[59] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1210 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) mit Verweis auf BFH, Urteil vom 02.09.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993 S. 161, Rz. 9.

[60] Vgl. Tz. 3.1.1.2 der Arbeit zur Auslegung des Begriffs „wesentliche Betriebsgrundlage“ und Tz. 4.1.3 sowie 4.1.4 zur teleologischen Auslegung der §§ 16, 34 im Lichte einer „Gesamtplanbetrachtung“ und zur Nichtanwendbarkeit dieser Auslegung bei § 6 Abs. 3 EStG.

[61] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1205 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) mit Verweis u. a. auf BFH, Urteil vom 20.06.1989 - VIII R 100/86, BFH/NV 1990 S. 102, Rz. 22. Das Urteil betrifft eine Einbringung in eine Personengesellschaft, somit einen Vorgang mit ähnlichem Betriebsbegriff wie § 6 Abs. 3 EStG.

[62] Vgl. BFH, Urteil vom 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989 S. 653, Rz. 14 m. w. N.

[63] Vgl. BFH, Urteil vom 20.07.2005 - X R 22/02, BStBl. II 2006 S. 457, Rz. 32.

schaft, die steuerlich als land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Mitunternehmerschaft angesehen wird.[64] Da eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG trotz ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit als Gewerbebetrieb gilt, ist eine Beteiligung an dieser als Mitunternehmeranteil anzusehen. Kein Mitunternehmeranteil ist hingegen ein im Betriebsvermögen gehaltener Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Zebragesellschaft).[65]

Der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters besteht aus seinem Anteil am Gesamthandsvermögen und dem ihn zuzurechnenden Sonderbetriebsvermögen.[66] Demnach hat der Übertragende neben seinem Anteil am Gesamthandsvermögen auch die funktional-wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens zu übertragen.[67] In den Fällen der Teilanteilsübertragung bedeutet dies, dass ein Fall des § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG grundsätzlich nur dann vorliegt, wenn das funktional-wesentliche Sonderbetriebsvermögen in der gleichen Quote übertragen wird wie der Anteil am Gesamthandsvermögen.[68]

Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen stellt keine Übertragung eines Mitunternehmeranteils dar und wird daher nicht von § 6 Abs. 3 EStG erfasst.[69]

3.1.3 Lebensfähige betriebliche Sachgesamtheit

Wie unter Tz. 3.1.1.1 dargestellt, ist Voraussetzung für eine Sachgesamtheit im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG, dass ein lebensfähiger geschäftlicher Organismus auf den Übernehmer übergeht, den dieser fortführen kann. Dieses Tatbestandsmerkmal ist insbesondere bei Buchwertausgliederungen von wesentlichen Betriebsgrundlagen im Zusammenhang mit der Übertragung und bei den der Übertragung

---

[64] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1220 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) m. w. N.

[65] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1220 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) mit Verweis u. a. auf BFH, Urteil vom 11.07.1996 - IV R 103/94, BStBl. II 1997 S. 39, Rz. 21.

[66] So übereinstimmend Verwaltung, vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 6 und Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil vom 12.04.2000 - XI R 35/99, BStBl. II 2001 S. 26, Rz. 19 m. w. N.

[67] Vgl. BFH, Urteil vom 24.08.2000 - IV R 51/98, BStBl. II 2005 S. 173, Rz. 26; BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 8.

[68] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 20 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 24.08.2000 - IV R 51/98, BStBl. II 2005 S. 173, Rz. 27. Vgl. Tz. 4.2 der Arbeit zur weiterführenden Betrachtung von § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS und Satz 2 EStG.

[69] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 35 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 11.12.1990 - VIII R 14/87, BStBl. II 1991 S. 510, Rz. 31.

vorhergehenden Veräußerungen und Entnahmen relevant.[70] Da die Betrachtungen von Verwaltung, Rechtsprechung und Literatur somit vor allem zu diesen Punkten durchgeführt werden, erfolgt die weitere Erörterung des Themas unter Tz. 4.1.5.4 der Arbeit.

3.1.4 Übertragung

3.1.4.1 Begriff der Übertragung

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung wird der Begriff der Übertragung als Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen der lebensfähigen Sachgesamtheit ausgelegt.[71] Dieses Tatbestandsmerkmal ist meist unproblematisch, da selbst bei der Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt in der Regel der Übernehmer wirtschaftlicher Eigentümer wird.[72]

Grundsätzlich hat die Übertragung (vor allem nach der Rechtsprechung zur Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben)[73] nur auf einen Erwerber zu erfolgen. § 6 Abs. 3 EStG ist aber auch bei Übertragungen auf mehrere Übernehmer anwendbar, jedoch nur wenn die weiteren Voraussetzungen (u. a. Erhalt einer lebensfähigen Sachgesamtheit) gegeben sind.[74] So kommt es bei der Betriebsübertragung auf mehrere nicht mitunternehmerisch verbundene Erwerber zur Betriebsaufgabe, wenn die übertragenen Betriebsteile keine eigenständigen Teilbetriebe darstellen.[75]

3.1.4.2 Unter § 6 Abs. 3 EStG fallende Übertragungen

Hauptanwendungsfall des § 6 Abs. 3 EStG stellt die sogenannte vorweggenommene Erbfolge dar. Dabei wird das Betriebsvermögen mit Rücksicht auf die zukünftige Erbfolge aufgrund einzelvertraglicher Regelungen übertragen.[76] Diese Übertragungen stellen zivilrechtlich im Falle der Unentgeltlichkeit Schenkungen im

---

[70] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 11, 12 zu Buchwertausgliederungen und Rz. 13 zu vorherigen Veräußerungen bzw. Entnahmen.

[71] Vgl. BFH, Urteil vom 14.07.1993 - X R 74/90, BStBl. II 1994 S. 15, Rz. 34 m. w. N.

[72] Vgl. BFH, Urteil vom 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989 S. 653, Rz. 27 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 21.02.1967 - VI 263/65, BStBl. III 1967 S. 311, Rz 6: Der Nießbraucher übt lediglich einen abgeleiteten Besitz als Fremdbesitzer aus.

[73] Vgl. z. B. BFH, Urteil vom 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989 S. 653, Rz. 22 zur Übertragung eines Teilbetriebs.

[74] Vgl. u. a. BFH, Beschluss vom 28.08.2001 - VIII B 54/01, BFH/NV 2002 S. 24, Rz. 12 m. w. N.

[75] Vgl. BFH, Urteil vom 14.07.2016 - IV R 19/13, BFH/NV 2016 S. 1702, Rz. 21 m. w. N. und Rz. 22.

[76] Vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993, IV B 3-S 2190-37/92, BStBl. I 1993 S. 80, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 26.02.2007, IV C 2-S 2230-46/06, BStBl. I 2007 S. 269, Rz. 1.

Sinne des § 516 BGB und bei teilweise vorhandener Entgeltlichkeit gemischte Schenkungen oder Schenkungen unter Auflage dar.[77]

Weiterhin unter § 6 Abs. 3 EStG gefasst wird der Übergang von betrieblichen Sachgesamtheiten im Wege der Erbfolge nach § 1922 Abs. 1 BGB.[78] Scheidet ein Gesellschafter unter Anwachsung seines Gesellschaftsanteils bei den verbleibenden Gesellschaftern (bzw. beim verbleibenden Betriebsinhaber bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft) unentgeltlich aus einer Personengesellschaft aus, so liegt ebenfalls ein Fall des § 6 Abs. 3 EStG vor.[79]

Nicht unter § 6 Abs. 3 EStG fallen Realteilungen durch den Vorrang von § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG.[80]

3.2 Einheitlichkeit des Übertragungsaktes

Nach BFH-Rechtsprechung ist eine Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich nur gegeben, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen der Sachgesamtheit in einem einheitlichen Vorgang übertragen werden.[81]

Erfolgt die Übertragung nicht in einem einheitlichen Vorgang, so ist § 6 Abs. 3 EStG trotzdem anwendbar, wenn zwischen den einzelnen Übertragungsakten ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht und der Übertragung ein einheitlicher Willens- bzw. Übertragungsentschluss zu Grunde liegt.[82] Als Obergrenze der Dauer zwischen erstem und letztem Übertragungsakt werden im Regelfall rund 2 Jahre angesehen, sofern die einzelnen Übertragungsakte durch besondere persönliche Umstände (zum Beispiel schrittweise Einführung in die Unter-

---

[77] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1232 und 1233 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020). Vgl. Tz. 3.3.1 und 3.3.2 der Arbeit zur steuerlichen Beurteilung der Entgeltlichkeit.

[78] Vgl. Wacker in L. Schmidt, a. a. O. (Fn. 13), Rz. 25 zu § 16 EStG; Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1206 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) mit Verweis auf BFH, Urteil vom 20.07.2005 - X R 22/02, BStBl. II 2006 S. 457, Rz. 31.

[79] Vgl. BFH, Urteil vom 10.03.1998 - VIII R 76/96, BStBl. II 1999 S. 269, Rz. 20.

[80] Vgl. Korn/Strahl in Korn, a. a. O. (Fn. 45), Rz. 469.2 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand Februar 2017) mit Verweis auf das inzwischen aufgehobene BMF-Schreiben vom 20.12.2016, IV C 6 - S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017 S. 36, Tz. I. Dieser Grundsatz findet jedoch auch weiterhin Anwendung. Etwas anderes geht aus dem aktuellen Anwendungsschreiben zur Realteilung (BMF, Schreiben vom 19.12.2018, IV C 6-S 2242/07/10002, BStBl. I 2019 S. 6) nicht hervor.

[81] Vgl. BFH, Urteil vom 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989 S. 653, Rz. 18.

[82] Vgl. BFH, Urteil vom 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989 S. 653, Rz. 18. ff.

nehmerverantwortung bei einem möglicherweise labilen Nachfolger) sachlich verknüpft sind.[83] Diese Dauer kann jedoch nur als Orientierungsmaßstab angesehen werden, da in Einzelfällen jeweils in Abhängigkeit von den sachlichen Gründen der Aufspaltung der Übertragungsakte der Übertragungszeitraum auch länger sein kann.[84]

Möglich erscheint, dass die Finanzverwaltung die im BMF-Schreiben vom 20.11.2019 für zeitlich gestreckte Betriebsaufgaben aufgeführte Grenze von 18 Monaten[85] auch für Zwecke des § 6 Abs. 3 EStG anwenden will. Diese wäre aber auch nur als Orientierungsmaßstab anzusehen, da die Rechtsprechung in Streitfällen (wie bereits dargelegt) in Abhängigkeit des jeweiligen sachlichen Zusammenhangs zwischen den Übertragungsakten über die mögliche Unschädlichkeit einer Dauer entscheidet.

3.3 Unentgeltlichkeit der Übertragung

3.3.1 Grundsatz und Vermutungen der Rechtsprechung

Die Voraussetzung der unentgeltlichen Übertragung ist grundsätzlich gegeben, wenn keine Gegenleistung vorliegt und wenn der Überträger beabsichtigt, den Übernehmer nach § 516 Abs. 1 BGB unentgeltlich zu bereichern.[86] Zur Betrachtung ist zunächst zu unterscheiden, ob die Übertragung zwischen nahestehenden Personen (z. B. im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge) oder zwischen fremden Personen erfolgt.

Bei der Übertragung von Vermögen zwischen fremden Personen gilt die widerlegbare Vermutung einer nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogenen Entgeltlichkeit, sofern sich Leistung und Gegenleistung nicht in einem Missverhältnis gegenüberstehen.[87] Daher kann auch bei einem nur symbolhalber angenomme-

---

[83] Vgl. BFH, Urteil vom 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989 S. 653, Rz. 20 zur sachlichen Verknüpfung, Rz. 25 zur zeitlichen Grenze. Vgl. BFH, Urteil vom 14.07.1993 - X R 74/90, BStBl. II 1994 S. 15, Rz. 35.

[84] Vgl. z. B. FG Köln, Urteil vom 26.10.1995 - 6 K 4376/90 (rkr.), EFG 1996 S. 468, Rz. 37, dort aufgrund von testamentarischen Regelungen und durch die Zwänge der Höfeordnung.

[85] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 15.

[86] Vgl. Kulosa in L. Schmidt, a. a. O. (Fn. 13), Rz. 718 zu § 6 EStG mit Verweis auf BFH, Urteil vom 26.06.2002 - IV R 3/01, BStBl. II 2003 S. 112, Rz. 27 zur Notwendigkeit der Absicht zur Bereicherung des Übernehmenden.

[87] Vgl. BFH, Urteil vom 31.05.1972 - I R 49/69, BStBl. II 1972 S. 696, Rz. 9.

nen Kaufpreis von einem Euro ein entgeltliches kaufmännisches Geschäft vorliegen, wenn der Kaufpreis den wirklichen Wert des übertragenen Unternehmens widerspiegelt.[88]

Erfolgt eine Übertragung zwischen nahestehenden Personen, so liegt nach der Rechtsprechung des BFH eine nur in Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung der familiären Veranlassung bzw. Unentgeltlichkeit vor.[89] Diese Vermutung ist widerlegt, wenn die an der Übertragung beteiligten Personen Leistung und Gegenleistung wie unter fremden Dritten abgewogen haben.[90] Selbst dann, wenn Leistung und Gegenleistung objektiv ungleichwertig sind, gilt diese Widerlegung, wenn Überträger und Übernehmer von einer subjektiven Gleichwertigkeit ausgegangen sind und annähernd gleiche Wertverhältnisse zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegen.[91]

3.3.2 Einzelfälle zur Abgrenzung der Entgeltlichkeit bei Übertragungen zwischen nahestehenden Personen

Unabhängig von der grundsätzlichen Vermutung der Unentgeltlichkeit bei Übertragungen zwischen Angehörigen liegen im Einzelfall Gegenleistungen des Übernehmers der betrieblichen Einheit vor, welche als Entgelt zu werten sind. Daher kann es zu teilweise entgeltlichen Übertragungen kommen, wenn nach dem Willen der Beteiligten die Gegenleistung kleiner ist als der Wert der übertragenen Sachgesamtheit.[92]

Es liegt unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung der Übertragung Entgelt vor, wenn der Übernehmende Aufwendungen tätigt, um die Verfügungsgewalt über das Vermögen des bisherigen Betriebsinhabers bzw. Mitunternehmers zu erlangen.[93] So sind Abstandszahlungen an den Übergeber oder Gleichstellungsgelder (z. B. an andere potentielle Erben), die der Übernehmer als Ausgleich für das

---

88 Vgl. BFH, Urteil vom 21.04.1994 - IV R 70/92, BStBl. II 1994 S. 745, Rz. 14 (dort noch in DM); Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1233 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020).

89 Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BStBl. II 1990 S. 847, Rz. 53 m. w. N.

90 Vgl. BFH, Urteil vom 29.01.1992 - X R 193/87, BStBl. II 1992 S. 465, Rz. 17 m. w. N.

91 Vgl. BFH, Urteil vom 29.01.1992 - X R 193/87, BStBl. II 1992 S. 465, Rz. 18; BFH, Urteil vom 30.07.2003 - X R 12/01, BStBl. II 2004 S. 211, Rz. 33: Rund 10 % Abweichung werden als annähernd gleiche Wertverhältnisse angesehen.

92 Vgl. Geissler in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 75 zu § 16 EStG (Kommentierungsstand Januar 2019).

93 Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BStBl. II 1990 S. 847, Rz. 79.

erhaltene Betriebsvermögen trägt, als Entgelt zu behandeln.[94] Die Verpflichtung des Übernehmers, Teile des übernommenen Betriebsvermögens an Dritte zu übertragen, stellt kein Entgelt für die Übertragung des Vermögens, sondern eine Einschränkung des übertragenen Vermögens durch Entnahme dar.[95]

Übernimmt der Übernehmende Verbindlichkeiten des Überträgers, so ist zu differenzieren. Die Verbindlichkeiten des Betriebsvermögens stellen einen Teil der übertragenen Sachgesamtheit dar und sind somit kein Entgelt.[96] Werden hingegen private Verbindlichkeiten des Überträgers übernommen, so stellt dies Entgelt dar.[97]

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung stellt die Einräumung eines dinglichen oder obligatorischen Nutzungsrechts (z. B. Nießbrauch) zu Gunsten des Überträgers oder eines Dritten kein Entgelt für den Erwerb des Vermögens dar.[98]

Besonderer Beachtung unterliegt die Übertragung der Sachgesamtheit gegen wiederkehrende Leistungen. Es gilt nach der unter Tz. 3.3.1 der Arbeit aufgeführten widerlegbaren Vermutungsregel, dass kein Entgelt vorliegt, da die Höhe der Leistung in der Regel nach dem Versorgungsbedürfnis des/der Übertragenden und nicht anhand des Unternehmenswertes bestimmt wird.[99] Demnach liegen, sofern die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG erfüllt sind, Versorgungsleistungen vor, welche kein Entgelt darstellen und somit korrespondierend beim Übernehmer Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG und beim Überträger Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG sind.[100] Sind die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG nicht erfüllt, so liegt Entgelt vor.[101] Dies ist zum Beispiel der Fall wenn die Vermutung der Unentgeltlichkeit widerlegt wird (siehe Tz. 3.3.1) oder wenn

---

[94] Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BStBl. II 1990 S. 847, Rz. 78 und 79. So auch die Verwaltung, vgl. BMF, Schreiben vom 13.01.1993, a. a. O. (Fn. 76), Rz. 7.

[95] Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BStBl. II 1990 S. 847, Rz. 77; BMF, Schreiben vom 13.01.1993, a. a. O. (Fn. 76), Rz. 8 und 32.

[96] Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BStBl. II 1990 S. 847, Rz. 85 m. w. N.; BMF, Schreiben vom 13.01.1993, a. a. O. (Fn. 76), Rz. 29.

[97] Vgl. BFH, Urteil vom 08.11.1990 - IV R 73/87, BStBl. II 1991 S. 450, Rz. 13; BMF, Schreiben vom 13.01.1993, a. a. O. (Fn. 76), Rz. 27.

[98] Vgl. BFH, Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BStBl. II 2019 S. 730, Rz. 37 m. w. N.; BMF, Schreiben vom 13.01.1993, a. a. O. (Fn. 76), Rz. 10.

[99] Vgl. BFH, Urteil vom 03.06.1992 - X R 14/89, BStBl. II 1993 S. 23, Rz. 27; BMF, Schreiben vom 11.03.2010, IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010 S. 227, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 06.05.2016, IV C 3 - S 2221/15710011 :004, BStBl. I 2016 S. 476, Rz. 5.

[100] Vgl. BFH, Beschluss vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BStBl. II 1990 S. 847, Rz. 68; BMF, Schreiben vom 11.03.2010, a. a. O. (Fn. 99), Rz. 1.

[101] Vgl. BFH, Urteil vom 21.10.1999 - X R 75/97, BStBl. II 2002 S. 650, Rz. 20; BMF, Schreiben vom 11.03.2010, a. a. O. (Fn. 99), Rz. 57.

nicht nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 EStG begünstigtes Vermögen (z. B. Anteil an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft[102]) übertragen wird.

Allein die Übernahme eines negativen Kapitalkontos führt noch nicht zur Annahme einer entgeltlichen Übertragung.[103]

Liegt nach den vorgenannten Punkten ein Entgelt vor, so bestimmt sich nach der von der Rechtsprechung entwickelten Einheitstheorie durch Vergleich der Buchwerte der an den Übernehmer übertragen Sachgesamtheit mit dem vom Übernehmer geleisteten Entgelt, ob ein voll entgeltlicher oder ein voll unentgeltlicher Vorgang angenommen wird.[104] Eine Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit nach § 16 Abs. 1 EStG liegt demnach nur dann vor, wenn das Entgelt die Buchwerte der übertragen Sachgesamtheit übersteigt, sonst wird der Vorgang als unentgeltliche Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG behandelt.[105]

In Fällen, in denen ein negatives Kapitalkonto übernommen wird und nach der Einheitstheorie eine Veräußerung vorliegt, wirkt das negative Kapital durch die Formel des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG zusätzlich zum Entgelt gewinnerhöhend.

3.4 Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven

Bereits vor Aufnahme der Aussage zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven in § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG durch das BEPS-UmsG I war nach der Rechtsprechung des BFH die Steuerverstrickung des Betriebsvermögens beim übernehmenden Rechtsträger Voraussetzung für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG auf unentgeltliche Übertragungen von betrieblichen Sachgesamtheiten.[106]

Diese Voraussetzung ist in der Regel erfüllt, da selbst bei Übertragung auf im Ausland ansässige Personen die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist, wenn nach § 12 AO bzw. geltenden Doppelbesteuerungsabkommen eine inländische

---

[102] Vgl. BMF, Schreiben vom 11.03.2010, a. a. O. (Fn. 99), Rz. 10. Ebenso nicht begünstigt ist die disquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen bei Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils, vgl. BMF, Schreiben vom 11.03.2010, a. a. O. (Fn. 99), Rz. 8. Was disquotal ist, bestimmt sich dabei nach dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), vgl. dazu Tz. 4.2.3 ff. der Arbeit.

[103] Vgl. BFH, Urteil vom 10.03.1998 - VIII R 76/96, BStBl. II 1999 S. 269, Rz. 24 m. w. N.; BMF, Schreiben vom 13.01.1993, a. a. O. (Fn. 76), Rz. 30.

[104] Vgl. BFH, Urteil vom 10.07.1986 - IV R 12/81, BStBl. II 1986 S. 811, Rz. 18; Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1233 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020).

[105] Vgl. BFH, Urteil vom 10.07.1986 - IV R 12/81, BStBl. II 1986 S. 811, Rz. 18.

[106] Vgl. BFH, Urteil vom 19.02.1998 - IV R 38/97, BStBl. II 1998 S. 509, Rz. 12 und Rz. 16.

Betriebsstätte vorliegt, wodurch Deutschland im Regelfall das Besteuerungsrecht zusteht.[107]

In Fällen, in denen Anteile an gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten Personengesellschaften übertragen werden, gilt dies nicht, da keine inländischen Betriebsstätten gegeben sind. Somit ist im jeweiligen Einzelfall anhand der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft nach den einschlägigen DBA-Vorschriften zu prüfen, ob die Besteuerung der stillen Reserven gesichert ist und damit die Begünstigung nach § 6 Abs. 3 EStG gewährt werden kann.[108]

Bei Übertragungen von betrieblichen Sachgesamtheiten auf Stiftungen ist besonderes Augenmerk auf die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven zu richten. Wird die Sachgesamtheit auf eine steuerpflichtige Stiftung übertragen, so unterliegt die Übertragung § 6 Abs. 3 EStG, da die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.[109] Erfolgt hingegen eine Übertragung auf eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerbefreite gemeinnützige Stiftung, ist die Besteuerung der stillen Reserven nur sichergestellt, wenn die übertragene Sachgesamtheit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Stiftung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG i. V. m. § 14 AO darstellt.[110] Dies ist der Fall bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben, da diese selbständige und nachhaltige Tätigkeiten i. S. d. § 14 Satz 1 AO darstellen, durch die Einnahmen erzielt werden und die über eine Vermögensverwaltung hinausgehen. Außerdem wird auch die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betrachtet.[111] Im Gegensatz dazu ist die unentgeltliche Übertragung eines Anteils an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht nach § 6 Abs. 3 EStG begünstigt, da diese keinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei der Stiftung begründet.[112] Dazu führt die Verwaltung aus, dass die stillen Reserven (gegebenenfalls nach den §§ 16, 34 EStG begünstigt) aufzudecken seien.[113] Diese Auffassung wird in der Literatur unter Verweis auf das

---

[107] Vgl. Kulosa in L. Schmidt, a. a. O. (Fn. 13), Rz. 724 zu § 6 EStG; Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1254 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020).

[108] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1254 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) mit Verweis auf BFH, Urteil vom 28.04.2010 - I R 81/09, BStBl. II 2014 S. 754, Rz. 23 zur Behandlung der Einkünfte aus einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nach DBA.

[109] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 3 mit Beispiel 2.

[110] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 4.

[111] Vgl. BFH, Urteil vom 27.03.2001 - I R 78/99, BStBl. II 2001 S. 449, Rz. 10; BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 4 mit Beispiel 3.

[112] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 5 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 25.05.2011 - I R 60/10, BStBl. II 2011 S. 858, Rz. 13.

[113] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 5 Beispiel 4.

Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG, welches bei Nichtanwendung des § 6 Abs. 3 EStG einschlägig wäre, kritisiert.[114] Dem ist grundsätzlich zuzustimmen. Durch die nicht mehr sichergestellte Besteuerung der stillen Reserven liegt nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine Betriebsaufgabe des Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG vor.[115] Auch im Falle einer Betriebsaufgabe ist bei anschließender unentgeltlicher Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Stiftung der Ansatz zum Buchwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG möglich.[116] Sofern der übertragene Mitunternehmeranteil auch Verbindlichkeiten enthält, ist jedoch das Tatbestandsmerkmal der Unentgeltlichkeit in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG nicht erfüllt.[117] Dies ist der Fall, da durch die Betriebsaufgabe keine Sachgesamtheit mehr vorliegt und somit die Einheitstheorie nicht gilt. Die teilweise in der Literatur[118] vertretene Auffassung, die Anwendung des Buchwertprivilegs scheide nur aus, insoweit die Verbindlichkeiten die Teilwerte der aktiven Wirtschaftsgüter übersteigen, ist aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG nicht entnehmbar. Weiterhin gegen diese Auffassung spricht die Rechtsprechung des BFH, nach welcher teilentgeltliche Zuwendungen wegen insgesamt fehlender Uneigennützigkeit nicht als Spenden nach § 10b EStG abziehbar sind und somit keine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil gegeben ist.[119]

3.5 Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit durch den Übertragenden

Die Begriffe „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ legt der BFH tätigkeitsbezogen aus.[120] Daher liegt eine begünstigte Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG nur vor, wenn der Betriebsinhaber seine mit dem Betrieb oder Teilbetrieb verbundene Tätigkeit aufgibt.[121] Diese Voraussetzung ist insbesondere in Fällen, in denen für den Überträger ein Nießbrauchsrecht am übertragenen Betriebsvermögen bestellt wird, näher

[114] Vgl. Werthebach, DStR 2020, 6 [6]; Kotzenberg/Riedel, DStR 2020, 13 [14] sowie Lorenz, FR 2020, 237 [240], jeweils unter Bezug auf die OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 27.07.2016, S 2241 A-129-St 213, DB 2016, 1966.
[115] Vgl. BFH, Urteil vom 19.02.1998 - IV R 38/97, BStBl. II 1998 S. 509, Rz. 18 m. w. N.
[116] So übereinstimmend Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil vom 05.02.2002 - VIII R 53/99, BStBl. II 2003 S. 237, Rz. 13 und Verwaltung, vgl. R 16 Abs. 2 Satz 7 EStR 2012.
[117] Vgl. OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 27.07.2016, S 2241 A-129-St 213, DB 2016, 1966.
[118] Vgl. Kirchhain, DB 2016, 1605 [1607] und Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 841 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020).
[119] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2006 - XI R 6/03, BStBl. II 2007 S. 8, Rz. 16 a. E.
[120] Vgl. BFH, Urteil vom 03.10.1984 - I R 119/81, BStBl. II 1985 S. 245, Rz. 13.
[121] Vgl. BFH, Urteil vom 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989 S. 653, Rz. 21.

zu betrachten. Die Übertragung eines Gewerbebetriebs unter Nießbrauchsvorbehalt sieht der X. Senat des BFH als schädlich für § 6 Abs. 3 EStG an, da die wirtschaftliche Einheit des Betriebs nicht ohne die Tätigkeitseinstellung des Übergebers übertragen werden kann.[122] Diese Auffassung ist in der Rechtsprechung[123] und der Literatur[124] teilweise umstritten. Die Verwaltung folgt der Rechtsprechung des X. Senats des BFH - jedoch explizit nur für die Übertragung von verpachteten Gewerbebetrieben.[125]

Bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist die Aufgabe der Tätigkeit durch den Überträger nicht notwendig. [126] Dies lässt sich daraus ableiten, dass die betriebliche Tätigkeit auf Ebene der Gesellschaft in Form einer gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung stattfindet (partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft).[127] Daher ist eine Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt grundsätzlich für § 6 Abs. 3 EStG unschädlich, wenn der Übernehmer Mitunternehmer wird - also Mitunternehmerinitiative und -risiko entfaltet.[128] Fraglich ist jedoch, ob in solchen Fällen § 6 Abs. 3 EStG ausscheidet, weil der BFH davon ausgeht, dass an einem Gesellschaftsanteil nur eine Mitunternehmerstellung begründet werden kann.[129] In weiten Teilen der Literatur wird dieser Gedanke zwar abgelehnt[130], aber ohne entsprechende Rechtsprechung des BFH bleibt die Thematik offen.

---

[122] Vgl. BFH, Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BStBl. II 2019 S. 730, Rz. 40 und 48. Der Urteilssachverhalt betrifft zwar einen im Ganzen verpachteten Betrieb, die Entscheidung erfasst aber auch aktive Gewerbebetriebe, vgl. BFH, Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BStBl. II 2019 S. 730, Rz. 41 und 58.

[123] Vgl. Bedenken äußernd: BFH, Urteil vom 08.05.2019 - VI R 26/17, BStBl. II 2019 S. 660, Rz. 19 - obiter dictum in einer Entscheidung zur unentgeltlichen Übertragung eines land- und fortwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch. Die Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe unter Vorbehaltsnießbrauch unterliegt nach ständiger BFH-Rechtsprechung § 6 Abs. 3 EStG, vgl. BFH, Urteil vom 08.05.2019 - VI R 26/17, BStBl. II 2019 S. 660, Rz. 18 und 22 - jeweils m. w. N. Zur Frage, ob eine einheitliche Beurteilung der Thematik für Gewerbebetriebe und Betriebe der Land- und Forstwirtschaft erfolgen kann, ist ein Verfahren beim BFH mit dem Aktenzeichen X R 35/19 anhängig.

[124] Vgl. Viskorf/Wegener, ZEV 2020, 85 [89]; Wendt, FR 2017, 1055 [1061].

[125] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 7.

[126] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1222 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) m. w. N.

[127] Vgl. Vgl. Hennrichs in Tipke/Lang, a. a. O. (Fn. 30), Rz. 10.12 und 10.13.

[128] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 7; Strahl, kösdi 2020, 21857 [21864].

[129] Vgl. Strahl, kösdi 2020, 21857 [21865] mit Verweis auf BFH, Urteil vom 19.07.2018 - IV R 10/17, BFH/NV 2018 S. 1268, Rz. 36.

[130] Vgl. u. a. Strahl, kösdi 2020, 21857 [21865]; Kotzenberg/Riedel, DStR 2020, 13 [15], Viskorf/Wegener, ZEV 2020, 85 [89 f.]; Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1220 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020).

4 Zweifelsfragen zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG

4.1 Übertragung der funktional-wesentlichen Betriebsgrundlagen

4.1.1 Vorbemerkung

Wie unter Tz. 3.1.1.1 erläutert, liegt eine Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit nach § 6 Abs. 3 EStG nur dann vor, wenn alle funktional-wesentlichen Betriebsgrundlagen der Einheit übertragen werden. In diesem Zusammenhang existieren Zweifelsfragen, zu welchen die Verwaltung für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Teil-Mitunternehmeranteilen sowie für Aufnahmen natürlicher Personen in Einzelunternehmen zunächst mit BMF-Schreiben vom 03.03.2005[131] und aktuell mit BMF-Schreiben vom 20.11.2019[132] Stellung bezog. Zu Recht wird in der Literatur vertreten, dass die in den BMF-Schreiben getroffenen Aussagen auch für die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben gelten müssen, da § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG die Sachgesamtheiten Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil gleichermaßen begünstigt.[133] Dafür spricht auch die Formulierung des BFH in seinem Urteil vom 02.08.2012, die Einzelunternehmer und Mitunternehmer gleichlaufend erfasst.[134] Deshalb beziehen sich die folgenden Ausführungen sowohl auf Mitunternehmeranteile (bzw. Teil-Mitunternehmeranteile)[135] als auch auf Betriebe und Teilbetriebe.

4.1.2 Ursprüngliche Verwaltungsauffassung mit Gesamtplanbetrachtung

Im BMF-Schreiben vom 03.03.2005 bezog die Finanzverwaltung umfänglich Stellung zur Notwendigkeit der Übertragung aller funktional-wesentlichen Betriebsgrundlagen der betrieblichen Einheit.[136] Diese allgemeine Aussage wurde durch weitere Bemerkungen zu drei Konstellationen untermauert:

Ein Zurückbehalten von wesentlichen Betriebsgrundlagen mit anschließender Entnahme in das Privatvermögen „anlässlich“ der Übertragung des restlichen Betriebsvermögens wurde schädlich für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG und als eine nach den §§ 16, 34 EStG begünstigte Betriebsaufgabe angesehen.[137]

---

[131] BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5).
[132] BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10).
[133] Vgl. Werthebach, DStR 2020, 6 [8]; Krüger, FR 2020, 341 [344].
[134] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 43.
[135] Vgl. jedoch weiterführend Tz. 4.2 zu den Besonderheiten der Teilanteilsübertragung sowie der Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen.
[136] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 4.
[137] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 5.

Dazu wurde Bezug auf einen Beschluss des VIII. Senats des BFH vom 31.08.1995 genommen, wo diese Auffassung - ebenfalls unter Verwendung der zeitlich unbestimmten Präposition „anlässlich“ - vertreten wird.[138]

Weiterhin als schädlich für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG wurden „anlässlich“ der Übertragung des Betriebsvermögens durchgeführte Buchwertausgliederungen von wesentlichen Betriebsgrundlagen nach § 6 Abs. 5 EStG in andere Betriebsvermögen betrachtet.[139] Die daraus resultierenden Betriebsaufgaben wurden unter Verweis auf zwei BFH-Urteile[140] als nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt angesehen.[141]

Darüber hinaus wurden sowohl Entnahmen als auch Buchwertausgliederungen nach § 6 Abs. 5 EStG als schädlich für § 6 Abs. 3 EStG betrachtet, wenn das Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen nicht „anlässlich“ der Übertragung, sondern im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dieser erfolgt.[142] Diese Auffassung wurde mit der vom BFH in seinem Urteil vom 06.09.2000 für Zwecke der §§ 16, 34 EStG aufgestellten Gesamtplanbetrachtung begründet.[143]

4.1.3 Begriff des Gesamtplans - Anwendungsfall §§ 16, 34 EStG

Als Gesamtplanbetrachtung bezeichnet das Fachschrifttum das Vorgehen, eine Mehrzahl von Rechtsgeschäften, die auf einer einheitlichen Planung (einem „Gesamtplan”) beruhen und die im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und das wirtschaftliche Gesamtergebnis des Vorgangs dann statt der Einzelvorgänge unter den Steuertatbestand zu subsumieren.[144]

Für seine Praxis der Rechtsauslegung vertritt der BFH die Auffassung, dass es kein allgemeines Rechtsinstitut eines Gesamtplanes gibt.[145] Vielmehr ist im jewei-

---

[138] Vgl. BFH, Beschluss vom 31.08.1995 - VIII B 21/93, BStBl. II 1995 S. 890, Rz. 28.
[139] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 6.
[140] BFH, Urteil vom 19.03.1991 - VIII R 76/87, BStBl. II 1991 S. 635; BFH, Urteil vom 02.10.1997 - IV R 84/96, BStBl. II 1998 S. 104.
[141] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 6.
[142] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 7.
[143] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 7 mit Verweis auf die „Gesamtplanrechtsprechung“: BFH, Urteil vom 06.09.2000 - IV R 18/99, BStBl. II 2001 S. 229, Rz. 10 ff.
[144] Vgl. Spindler, DStR 2005, 1 [1].
[145] Vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2015 - IV R 8/12, BStBl. II 2017 S. 766, Rz. 16 - obiter dictum im originär die Realteilung betreffenden Urteil.

ligen Einzelfall zu prüfen, ob die tatsächliche zivilrechtliche Gestaltung missbräuchlich im Sinne des § 42 AO ist oder ob eine Norm ihrem Zweck nach teleologisch abweichend vom Wortlaut so auszulegen ist, dass die tatsächliche zivilrechtliche Gestaltung ihr nicht unterliegt.[146] Einen Anwendungsfall einer solchen teleologischen Auslegung stellt das BFH-Urteil vom 06.09.2000 - IV R 18/99[147] für die §§ 16, 34 EStG dar, nach welchem die Tarifbegünstigung nicht zum Tragen kommt, wenn aufgrund einheitlicher Planung wesentliche Betriebsgrundlagen im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zum Buchwert ausgeschieden sind.[148] Im Urteil wird dabei aus dem Normzweck - der Tarifbegünstigung der zusammengeballten Aufdeckung der stillen Reserven einer Sachgesamtheit[149] - eine zeitraumbezogene Betrachtung zur Prüfung der Aufdeckung aller stiller Reserven aus den wesentlichen Betriebsgrundlagen im Falle mehrerer zivilrechtlicher Teilakte aufgrund einheitlicher Planung hergeleitet.[150]

4.1.4 Rechtsprechung des IV. Senats des BFH - Ablehnung einer Gesamtplanbetrachtung bei § 6 Abs. 3 EStG

Erstmals umfassend Stellung zur Auffassung des BMF bezog der IV. Senat des BFH mit Urteil vom 02.08.2012[151]. Im Grundsatz wurde die Notwendigkeit der Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen bestätigt, jedoch nicht unter der Verwendung des Wortes „anlässlich“, sondern mit einer zeitpunktbezogenen Betrachtungsweise, die auf das Betriebsvermögen am Tag der Übertragung abstellt.[152] Daher werden taggleiche Veräußerungen und Übertragungen grundsätzlich als schädlich für § 6 Abs. 3 EStG erachtet.[153] Eine Ausnahme davon bilden Übertragungen bzw. Überführungen gem. § 6 Abs. 5 EStG, welche nach ihrem Wortlaut gleichberechtigt neben § 6 Abs. 3 EStG stehen und daher auch gleichzeitig vorgenommen werden können, ohne die Buchwertübertragung zu gefährden.[154] Diese Auffassung wird damit begründet, dass § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG unabhängig voneinander anwendbare Normen sind, die jeweils einen zwingenden Buchwertansatz vorsehen, sich logisch nicht widersprechen und welche eventuellen missbräuchlichen Gestaltungen durch Sperrfristen (§ 6 Abs. 3 Satz 2 und Abs.

---

[146] Vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2015 - IV R 8/12, BStBl. II 2017 S. 766, Rz. 16.
[147] BFH, Urteil vom 06.09.2000 - IV R 18/99, BStBl. II 2001 S. 229, Rz. 10.
[148] Vgl. Spindler, DStR 2005, 1 [2].
[149] Vgl. BFH, Urteil vom 06.09.2000 - IV R 18/99, BStBl. II 2001 S. 229, Rz. 8 m. w. N.
[150] Vgl. BFH, Urteil vom 06.09.2000 - IV R 18/99, BStBl. II 2001 S. 229, Rz. 13, 14 und 18.
[151] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715.
[152] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 18.
[153] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 19.
[154] Vgl. ebd.

5 Satz 4 EStG) vorbeugen.[155] Eine Einschränkung dieser parallelen Anwendbarkeit findet sich jedoch dann, wenn aufgrund der Buchwertausgliederung die wirtschaftliche Lebensfähigkeit der Sachgesamtheit nicht mehr gegeben ist und es somit zu einer Betriebszerschlagung kommt.[156] Weiterhin nahm der BFH Stellung im Urteil zur Gesamtplanrechtsprechung. Dies erfolgte einerseits implizit durch die zeitpunktbezogene Betrachtungsweise (im Sinne eines Tages), welche der Zeitraumbetrachtung bei den §§ 16, 34 EStG widerspricht, und andererseits explizit durch die Auffassungen, dass Buchwertausgliederungen im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Übertragung der Sachgesamtheit unschädlich für § 6 Abs. 3 EStG sind, sowie dass eine Übertragung des Gesamtplangedankens auf § 6 Abs. 3 EStG durch die andere Zweckbestimmung der Norm nicht möglich ist.[157]

Der IV. Senat bestätigte mit Urteil vom 09.12.2014 seine im Urteil vom 02.08.2012 aufgestellten Grundsätze und ergänzte diese Auffassung dadurch, dass auch der Übertragung vorgelagerte Entnahmen unschädlich für § 6 Abs. 3 EStG sind.[158] Weiterhin positionierte sich der IV. Senat erneut gegen die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG und verwies dabei auf den Zweck der Begünstigung von Generationennachfolge, welcher dadurch erreicht werde, dass der Übernehmer eine funktionsfähige Einheit im Zeitpunkt der Übertragung erhält.[159] Daher sind vorherige Veränderungen des Betriebsvermögens irrelevant und stehen einer Gesamtplanbetrachtung entgegen.[160]

In seinem Beschluss vom 30.06.2016 weist der BFH eine Nichtzulassungsbeschwerde der Finanzverwaltung, die eine Überprüfung der Rechtsauffassung des BFH zur Thematik der zeitgleichen und vorherigen Entnahmen und Buchwertausgliederungen bei § 6 Abs. 3 EStG begehrte, als unbegründet zurück.[161] In der Begründung verwies der BFH auf die hinreichend geklärte Rechtsfrage durch die vorgenannten Urteile und verdeutlicht somit, dass die Rechtsprechung zur Thematik einen gefestigten Stand aufweist.[162]

---

[155] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 33 ff.
[156] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 39.
[157] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 32 und Rz. 45.
[158] Vgl. BFH, Urteil vom 09.12.2014 - IV R 29/14, BStBl. II 2019 S. 723, Rz. 19.
[159] Vgl. BFH, Urteil vom 09.12.2014 - IV R 29/14, BStBl. II 2019 S. 723, Rz. 24.
[160] Vgl. ebd.
[161] Vgl. BFH, Beschluss vom 30.06.2016 - IV R 2/16, BFH/NV 2016 S. 1452, Tenor zur Entscheidung des BFH und Rz. 3. a. E. zum Begehren des Finanzamts.
[162] Vgl. BFH, Beschluss vom 30.06.2016 - IV R 2/16, BFH/NV 2016 S. 1452, Rz. 4.

4.1.5 Kritische Auseinandersetzung mit der aktuellen Verwaltungsauffassung

4.1.5.1 Aktuelle Verwaltungsauffassung und Grundtenor der Literatur

Die Verwaltung lehnte die vorgenannte Rechtsprechung über einen längeren Zeitraum durch die Nichtveröffentlichung der Urteile vom 02.08.2012 und 09.12.2014 und durch die expliziten Aussagen zur Nichtanwendung des Urteils des IV. Senats vom 02.08.2012 ab.[163] Mit Schreiben vom 20.11.2019 löst sich die Verwaltung nun von dieser ablehnenden Auffassung.[164] Weiterhin wurden die vorgenannten Urteile im BStBl. II veröffentlicht und der Erlass zur Nichtanwendung des Urteils vom 02.08.2012 aufgehoben.[165]

Im neuen Schreiben wird nach wie vor vertreten, dass grundsätzlich zur Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen der Sachgesamtheit (im Falle der Mitunternehmeranteile auch die des Sonderbetriebsvermögens) übertragen werden müssen.[166] Neu ist jedoch, dass diese Betrachtung im Übertragungszeitpunkt zu erfolgen hat.[167] Somit wird die bisherige Gesamtplanbetrachtung, die auch auf den Zeitraum vor der Übertragung abstellte, abgelegt und durch eine Zeitpunktbetrachtung ersetzt.[168] Diese Zeitpunktbetrachtung wird jedoch, vermutlich in Anlehnung an das BFH-Urteil vom 02.08.2012[169], tagesbezogen verstanden. Daher sind nach Verwaltungsauffassung zeit- und taggleiche Veräußerungen und Entnahmen von wesentlichen Betriebsgrundlagen - insbesondere in Form des Zurückbehaltens bei Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder ganzen Mitunternehmeranteilen im Zeitpunkt der Übertragung - schädlich für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf das übertragene Betriebsvermögen, da nicht alle im (tagbezogenen) Übertragungszeitpunkt vorhandenen funktional-

---

[163] Vgl. BMF, Schreiben vom 12.09.2013, a. a. O. (Fn. 9), Tz. II. 2 - Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715. Rechtsbehelfsverfahren, in denen sich auf das Urteil bezogen wurde, ruhten nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

[164] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 41: Das Schreiben vom 20.11.2019 ersetzt die vorherige Verwaltungsauffassung in allen noch offenen Veranlagungszeiträumen.

[165] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 40.

[166] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 8.

[167] Vgl. ebd.

[168] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 7 zur bisherigen Gesamtplanbetrachtung; BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Tz. B. I. 3., insbesondere Rz. 13 und 14 zur Aufgabe des Gesamtplans bei § 6 Abs. 3 EStG.

[169] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 18.

wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden.[170] In diesen Fällen liegt nach Auffassung der Verwaltung grundsätzlich eine tarifbegünstigte Betriebsaufgabe vor.[171] Eine Begünstigung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist nicht möglich, da der Übertragende nicht mehr Mitunternehmer ist.[172]

Mit Ablegung der zeitraumbezogenen Betrachtung in Folge der Anerkennung des BFH-Urteils des IV. Senats vom 09.12.2014 durch die Verwaltung werden nun Veräußerungen bzw. Entnahmen zeitlich vor der Übertragung unschädlich für die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG angesehen, sofern das Betriebsvermögen nach der Veräußerung bzw. Entnahme noch eine funktionsfähige Einheit darstellt.[173]

In Anerkennung des BFH-Urteils des IV. Senats vom 02.08.2012 betrachtet die Finanzverwaltung nun mit der Übertragung der Sachgesamtheit gleichzeitig stattfindende Übertragungen bzw. Überführungen von wesentlichen Betriebsgrundlagen nach § 6 Abs. 5 EStG für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG als unschädlich.[174] Ebenso wie die Rechtsprechung geht das BMF nunmehr also von einer Gleichberechtigung von § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG aus.[175] Voraussetzung für die zeitgleiche Anwendung der Vorschriften ist dabei, dass diese keine Betriebszerschlagung zur Folge hat.[176]

In der Fachliteratur ist der Grundtenor zum neuen BMF-Schreiben positiv, da nunmehr Rechtssicherheit besteht, denn die Verwaltung folgt nach langer Ablehnung den unter Tz. 4.1.4 aufgeführten Urteilen und gibt die Gesamtplanbetrachtung bei § 6 Abs. 3 EStG auf.[177]

4.1.5.2 Umsetzung der Zeitpunktbetrachtung

Die Umsetzung der Zeitpunktbetrachtung des BMF wirft Fragen auf, da zwar auf den Übertragungszeitpunkt abgehoben wird, aber taggleiche Veräußerungen bzw.

---

[170] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 9 und 13 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 29.11.2017 - I R 7/16, BStBl. II 2019 S: 738, Rz. 33 - Urteil zu § 20 UmwStG.

[171] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 9.

[172] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 9. Dies gilt bei der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen nicht, sofern lediglich ein Zurückbehalt im weiter bestehenden Sonderbetriebsvermögen vorliegt, da dann § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG greift.

[173] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 13 mit Verweis aus BFH, Urteil vom 09.12.2014 - IV R 29/14, BStBl. II 2019 S. 723, Rz. 19.

[174] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 10 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 33 ff.

[175] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 11 - § 6 Abs. 3 und Abs 5 EStG werden als Umstrukturierungsnormen „auf gleicher Ebene“ angesehen.

[176] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 11 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 39.

[177] So z. B. Schiffers, Ubg 2020, 48 [48]; Krüger, FR 2020, 341 [341].

Entnahmen als schädlich betrachtet werden. Daher werden Überlegungen aufgestellt, wie der Ausdruck „zeitlich vor der Übertragung“ in Rz. 13 des Schreibens zu verstehen ist.[178] Ergebnis dieser Betrachtungen ist, dass der Zeitabstand von einem Tag zwischen Entnahme bzw. Veräußerung und Übertragung nach Verwaltungsauffassung für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG ausreicht.[179] Neben diesen Betrachtungen wird auch Kritik an der Schädlichkeit taggleicher Veräußerungen im BMF-Schreiben geübt. So wird ausgeführt, dass es aufgrund der Zeitpunktbezogenheit des § 6 Abs. 3 EStG nur auf das Betriebsvermögen im konkreten Übertragungszeitpunkt ankommen kann, und somit taggleiche Veräußerungen bzw. Entnahmen, die nur eine „logische Sekunde“ vor der Übertragung stattfinden, unschädlich sind.[180] Da der IV. Senat des BFH diese Auffassung in seinem Urteil vom 10.09.2020 auch vertritt, ist die Verwaltungsauffassung insoweit als nicht mehr zutreffend anzusehen.[181]

4.1.5.3 Schädlichkeit gleichzeitiger Veräußerungen bzw. Entnahmen

Die Auffassung der Verwaltung, dass zeitgleiche Veräußerungen bzw. Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen schädlich für § 6 Abs. 3 EStG sind, wird im überwiegenden Teil der Literatur kritisch gesehen.[182] Dazu wird vor allem auf steuersystematische Betrachtungen und auf den Zweck von § 6 Abs. 3 EStG zurückgegriffen. So wird darauf abgestellt, dass zeitgleiche Buchwertausgliederungen nach § 6 Abs. 5 EStG - die Sondertatbestände der Veräußerung oder Entnahme darstellen - unschädlich sind und somit aus gleichheitsrechtlicher Sicht auch der jeweilige Grundtatbestand unschädlich sein müsste.[183] Zudem werde das Subjektsteuerprinzip, welches nach der Grundsystematik des Steuerrechts so wenig wie

[178] Vgl. Wulf, NWB 2020, 1493 [1496 f.]; Kraft, NWB 2020, 20 [22].

[179] Vgl. Hoheisel, StuB 2020, 125 [127]. Vgl. auch Wulf, NWB 2020, 1493 [1497] - jedoch sollte sich nach dessen Auffassung zur Sicherheit am Zeitraum des Beispiels des BMF in Rz. 14 von 3 Monaten orientiert werden.

[180] Vgl. u. a. Kraft, NWB 2020, 20 [22] mit Verweis auf den Wortlaut des im Schreiben zitierten BFH-Urteils vom 29.11.2017 - I R 7/16, BStBl. II 2019 S: 738, Rz. 35; Schiffers, Ubg 2020, 48 [50]. So bereits auch vor dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 Herlinghaus, FR 2014, 441 [448].

[181] Vgl. BFH, Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406, Rz. 28, 29. Die bisherige tagesbezogene Betrachtung im BFH-Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 18 wird insoweit präzisiert.

[182] So z. B. Krüger, FR 2020, 341 [348 f]; Werthebach, DStR 2020, 6 [8]; Kotzenberg/Riedel, DStR 2020, 13 [18]; Kahle/Burger, DStZ 2020, 777 [785]. Anderer Auffassung sind Vees, DB 2020, 130 [134 f.]; Kußmaul/Berens/Bettenburg, Ubg 2020, 508 [512] und Eggert, BBK 2020, 668 [670], Fn. 5.

[183] Vgl. Kotzenberg/Riedel, DStR 2020, 13 [18].

möglich durchbrochen werden soll, weniger stark durchbrochen als bei einer Buchwertausgliederung.[184] Weiterhin sei eine Schädlichkeit gleichzeitiger Veräußerungen bzw. Entnahmen - sofern das verbleibende Betriebsvermögen weiterhin eine funktionsfähige Einheit darstellt - nicht aus dem Zweck des § 6 Abs. 3 EStG herleitbar, da die Fortführung des Unternehmens durch den Nachfolger nicht gefährdet wird.[185] Es wird somit vertreten, dass es zur Übertragung einer Sachgesamtheit nach § 6 Abs. 3 EStG genügt, wenn eine funktionsfähige betriebliche Einheit übertragen wird - unabhängig davon wann (vorher oder zeitgleich) und wie (gewinnneutral oder -realisierend) diese umgestaltet bzw. verkleinert wurde.[186]

In der Finanzgerichtsrechtsprechung existiert bisher kein einheitlicher Standpunkt. So teilt das Schleswig-Holsteinische FG die Auffassung der Verwaltung[187], während das FG Düsseldorf zeitgleiche Veräußerungen bzw. Entnahmen als unschädlich erachtet.[188] In der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH wurde bisher noch keine Stellung zu zeitgleichen Veräußerungen bzw. Entnahmen bezogen.[189] Im Revisionsverfahren zum vorgenannten Urteil des FG Düsseldorf positioniert sich der IV. Senat des BFH nun jedoch jüngst, indem er die Verwaltungsauffassung als zutreffend beurteilt.[190] Dieser Beurteilung liegt offensichtlich die Auffassung zu Grunde, dass das Tatbestandsmerkmal der zu übertragenden Sachgesamtheit bei § 6 Abs. 3 EStG als die Summe aller wesentlichen Betriebsgrundlagen im konkreten Übertragungszeitpunkt auszulegen ist.[191] Nach dieser Auffassung sind vier verschiedene Sachverhalte im Übertragungszeitpunkt möglich: Werden sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen auf den Übernehmer übertragen, so liegt § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG vor. Erfolgt eine gleichzeitige Ausgliederung nach § 6 Abs. 5 EStG, so kommt es durch die parallele Anwendbarkeit der Normen zur Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG, wenn noch eine funktionsfähige betriebliche

[184] Vgl. Danz, Ubg 2018, 287 [288]; Kahle/Burger, DStZ 2020, 777 [785].
[185] Vgl. Krüger, FR 2020, 341 [349]; Danz, Ubg 2018, 287 [289].
[186] So. u. a. Danz, Ubg 2018, 287 [289]; Kotzenberg/Riedel, DStR 2020, 13 [18].
[187] Vgl. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 26.03.2019 - 4 K 83/16 (rkr.), EFG 2019 S. 1508, Rz. 39 ff.
[188] Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 19.04.2018 - 15 K 1187/17 F (n. rkr. - Aufgehoben durch BFH, Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406, Tenor und Rz. 21 ff.), EFG 2018 S. 1092, Rz. 14 ff.
[189] So offenbleibend BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 47.
[190] Vgl. BFH, Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406, Rz. 33.
[191] So interpretiert sich Rz. 33 des BFH-Urteils vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406 unter Heranziehung der Autoren, die ebenfalls eine Schädlichkeit gleichzeitiger Veräußerungen bzw. Entnahmen annehmen - z. B. Kußmaul/Berens/Bettenburg, Ubg 2020, 508 [512] und Herlinghaus, FR 2014, 441 [448].

Einheit auf den Übernehmer übertragen wird.[192] Ist dies nicht der Fall, so kommt es zu einer Betriebszerschlagung, welche durch die gleichzeitige Buchwertausgliederung nicht nach den §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt ist.[193] Findet eine gleichzeitige Veräußerung bzw. Entnahme statt, so liegt eine Aufgabe der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen betrieblichen Einheit nach § 16 Abs. 3 EStG vor, welche systematisch im Gegensatz zu § 6 Abs. 5 EStG nicht parallel mit § 6 Abs. 3 EStG anwendbar ist.[194] Dies gilt im Entnahmefall sowohl für explizit durchgeführte Überführungen in das Privatvermögen zum Übertragungszeitpunkt als auch für den schlichten Zurückbehalt, welcher erst eine logische Sekunde nach der Übertragung der anderen Wirtschaftsgüter durch den Wegfall der Eigenschaft als Betriebsvermögen zur Entnahme wird.[195]

Die Auffassung der Literatur, dass zeitgleiche Veräußerungen bzw. Entnahmen unschädlich für § 6 Abs. 3 EStG sind, ist somit in der Praxis nicht haltbar, da nunmehr neben der Verwaltung auch die Rechtsprechung anderer Auffassung ist.

4.1.5.4 Begriff der Betriebszerschlagung

Ein bisher nur von wenigen Autoren aufgegriffenes Thema ist die Frage der Betriebszerschlagung. Die Betriebszerschlagung wird sowohl in der Rechtsprechung[196] als auch im BMF-Schreiben[197] als Kriterium aufgestellt, welches nicht vorliegen darf, damit die Ausgliederungen gem. § 6 Abs. 5 EStG sowie die der Übertragung vorhergehenden Entnahmen und Veräußerungen ihre Eigenschaften als unschädliche Vorgänge für § 6 Abs. 3 EStG entfalten können. Voraussetzung dafür, dass keine Betriebszerschlagung vorliegt, ist nach Verwaltungsauffassung das Verbleiben einer wirtschaftlich lebensfähigen betrieblichen Einheit, welche weiterhin den Begriff des Betriebs oder Teilbetriebs im Sinne des § 16 EStG erfüllt.[198] Da weder die Verwaltung noch die steuerliche Rechtsprechung den Begriff des wirtschaftlich lebensfähigen Betriebs oder Teilbetriebs genauer definieren, wird in der Literatur auf zivilrechtliche Rechtsprechung zurückgegriffen.[199] Konkret wird ein

---

[192] Vgl. BFH, Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406, Rz. 33 mit Verweis auf BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 19.
[193] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 12 und 16 - bei den §§ 16, 34 EStG wird der Gesamtplangedanke weiterhin angewendet.
[194] Vgl. BFH, Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406, Rz. 33.
[195] Vgl. ebd.
[196] Vgl. zu Ausgliederungen: BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 39; zu vorherigen Veräußerungen bzw. Entnahmen: BFH, Urteil vom 09.12.2014 - IV R 29/14, BStBl. II 2019 S. 723, Rz. 24.
[197] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 11, 13.
[198] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 12.
[199] Vgl. Danz, Ubg 2018, 287 [288]; Schiffers, Ubg 2020, 48 [51] sowie Weeg, NWB 2020, 2666 [2671].

Urteil des BGH vom 09.11.1998[200] zitiert, dessen Definition der wirtschaftlichen Unternehmenseinheit auf das Steuerrecht übertragbar sei.[201] Demnach ist eine lebensfähige betriebliche Sachgesamtheit eine organisierte Kombination materieller (wesentliche Wirtschaftsgüter) und immaterieller Faktoren.[202] Unter dem Begriff „immaterielle Faktoren“ wird dabei der Wert des Unternehmens verstanden, welcher die Einzelwerte der Wirtschaftsgüter übersteigt - somit der Geschäftswert resultierend aus dem betrieblichen Konzept und dem Know-how der tätigen Personen.[203]

Neben diesen theoretischen Betrachtungen zum Begriff der Betriebszerschlagung steht die Frage, wie die Herauslösung (vormals) wesentlicher Betriebsgrundlagen unter Erhalt einer lebensfähigen Einheit in der Praxis konkret erfolgen kann. Dazu stellt Weeg[204] drei Fortführungsalternativen auf, welche sich in zwei Fallgruppen einteilen lassen. Diese sind einerseits die Fortführung der Einheit mit den gleichen Wirtschaftsgütern - jedoch auf teilweise veränderter Rechtsgrundlage - und andererseits die Fortführung der Einheit in einer veränderten Form, welche durch Neuausrichtung oder Verkleinerung entsteht.[205] Die Fortführung des Unternehmens in gleicher Form vollzieht sich durch Ausgliederung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (z. B. eines Grundstückes in ein anderes Betriebsvermögen) mit anschließender Überlassung zur Miete oder Pacht an den Übernehmer des Unternehmens und ist deshalb keine Betriebszerschlagung, da die Einheit genauso funktionsfähig bleibt wie vor der Ausgliederung.[206] Bei der Fortführung des Unternehmens in veränderter Form bestehen mehrere Möglichkeiten. So kann eine der Übertragung vorhergehende Ausgliederung oder Entnahme eines bisher wesentlichen Wirtschaftsgutes ein Indiz für eine Neuausrichtung des Unternehmens sein, für welches das Wirtschaftsgut dann seine wesentliche Bedeutung verliert.[207] Ein Beispiel dafür ist die Umstrukturierung eines landwirtschaftlichen Betriebs in einen

---

[200] Vgl. BGH, Urteil vom 09.11.1998 - II ZR 190/97, BGHZ 140 S. 35, Rz. 7.
[201] So Danz, Ubg 2018, 287 [288].
[202] Vgl. BGH, Urteil vom 09.11.1998 - II ZR 190/97, BGHZ 140 S. 35, Rz. 7; ähnlich Weeg, NWB 2020, 2666 [2671], der von einem Bündel aus zerschlagungsrelevanten Wirtschaftsgütern und Organisationsfaktoren spricht.
[203] Vgl. Danz, Ubg 2018, 287 [288] und Weeg, NWB 2020, 2666 [2671] unter Verweis auf BGH, Urteil vom 09.11.1998 - II ZR 190/97, BGHZ 140 S. 35, Rz. 7.
[204] Vgl. Weeg, NWB 2020, 2666 [2672].
[205] Vgl. ebd.
[206] Vgl. Weeg, NWB 2020, 2666 [2672] mit Verweis auf BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 39.
[207] Vgl. Weeg, NWB 2020, 2666 [2673] mit Verweis auf BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 39.

Gewerbebetrieb durch Ausgliederung bzw. Entnahme von Teilen der bewirtschafteten Fläche und Erweiterung des Zukaufs an Fremdprodukten.[208] Die andere Möglichkeit der Fortführung in veränderter Form ist eine Verkleinerung des Unternehmens.[209] Dies kann zum Beispiel bei der Entnahme eines Ladenlokals aus einem mehrere Filialen umfassenden Betrieb mit anschließender Fremdvermietung des Ladenlokals und Fortführung des verkleinerten Filialbetriebs durch den Übernehmer der Fall sein.

4.2 Besonderheiten bei der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen und bei der Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen

4.2.1 Vorbemerkung

Da die Teilanteilsübertragung und die Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen sowohl nach Gesetzeswortlaut als auch nach Verwaltungsauffassung[210] grundsätzlich gleichlaufend betrachtet werden, wird folgend stellvertretend zur prägnanten Formulierung nur von der Teilanteilsübertragung geschrieben, sofern keine gesonderten Ausführungen zur Aufnahme einer natürlichen Person notwendig sind.

4.2.2 Besonderheiten zum Anwendungsbereich

Bei der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen ist in Abhängigkeit vom Umfang des übertragenen Sonderbetriebsvermögens zu unterscheiden, ob ein Vorgang des § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG oder des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vorliegt. Wird Sonderbetriebsvermögen mindestens im gleichen Anteil wie der Anteil am Gesamthandsvermögen (also quotal[211] oder überquotal[212]) übertragen, so liegt ein Vorgang des § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG vor[213], für welchen die unter Tz. 3 der Arbeit betrachteten allgemeinen Tatbestandsmerkmale gelten. Wird hingegen nicht mindestens ein Anteil des Sonderbetriebsvermögens übertragen, der dem Anteil am Gesamthandsvermögen entspricht, so liegt insgesamt eine unterquotale Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vor[214], welche im Vergleich zu

---

[208] Vgl. ähnlich Weeg, NWB 2020, 2666 [2673 f.] sowie BFH, Urteil vom 10.02.1972 - I R 205/66, BStBl. II 1972 S. 455, Rz. 14.
[209] Vgl. Weeg, NWB 2020, 2666 [2672 f.] mit Verweis auf BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 12.
[210] So erkennbar z. B. im BMF-Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 23 a. E. und Rz. 36.
[211] Siehe Tz. 4.2.3 der Arbeit.
[212] Siehe Tz. 4.2.5 der Arbeit.
[213] Vgl. Krüger, FR 2020, 341 [350].
[214] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 22 und 25.

Vorgängen des Satz 1 zusätzliche Tatbestandsmerkmale aufweist.[215] Nicht zutreffend ist die teilweise in der Literatur[216] vertretene Auffassung, nach der § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG nur eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des Satzes 1 darstelle und somit kein gesonderter Übertragungsvorgang sei. Dies zeigt sich am Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, denn wäre eine Geltung neben § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG gewollt, so hätte der Gesetzgeber die Konjunktion „soweit“ statt „wenn“ verwendet.

Eine Besonderheit im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG stellt die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen dar, da durch die Aufnahme eine Personengesellschaft entsteht und somit eine Abgrenzung von § 6 Abs. 3 EStG zur Einbringungsnorm des § 24 UmwStG vorzunehmen ist. Die Verwaltung löste diese Abgrenzung ursprünglich vollständig zu Gunsten des § 6 Abs. 3 EStG auf, welcher sowohl für die Einbringung des Überträgers als auch für die Einbringung auf Rechnung des Übernehmers (des Aufgenommenen) angewendet wurde.[217] Durch eine Ablehnung dieser Auffassung durch die Rechtsprechung[218] werden jedoch nunmehr § 24 UmwStG (für die Einbringung des Überträgers) und § 6 Abs. 3 EStG (für die Einbringung auf Rechnung des Übernehmers) nebeneinander angewendet.[219]

4.2.3 Quotale Übertragungen

Wie bereits ausgeführt, liegt eine nach § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG begünstigte Teilanteilsübertragung grundsätzlich nur dann vor, wenn das funktional-wesentliche Sonderbetriebsvermögen in der gleichen Quote übertragen wird wie der Anteil am Gesamthandsvermögen.[220] Diese Voraussetzung legte die Verwaltung bisher so aus, dass bei mehreren funktional-wesentlichen Wirtschaftsgütern im Sonderbetriebsvermögen jedes davon anteilig in der gleichen Quote übertragen werden musste.[221] Die BFH-Rechtsprechung lehnt diese gegenständliche Betrachtungs-

[215] Siehe Tz. 4.2.4 der Arbeit.
[216] Vgl. Werthebach, DStR 2020, 6 [10] m. w. N.
[217] Vgl. BMF, Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011 S. 1314, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 23.02.2018, IV C 2-S 1978-b/16/10001 :001, BStBl. I 2018 S. 319, Rz. 01.47 letzter Satz.
[218] Vgl. BFH, Urteil vom 18.09.2013 - X R 42/10, BStBl. II 2016 S. 639, Rz. 29.
[219] Vgl. BMF, Schreiben vom 11.11.2011, a. a. O. (Fn. 217), Rz. 01.47, Fn. 1.
[220] Vgl. BFH, Urteil vom 24.08.2000 - IV R 51/98, BStBl. II 2005 S. 173, Rz. 27.
[221] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 9.

weise ab und führt aus, dass zur Bestimmung der Quote eine wertmäßige Betrachtung vorzunehmen sei.[222] Nach zwischenzeitlicher Ablehnung dieser Rechtsprechung durch die Verwaltung[223] wird nun im neuen BMF-Schreiben ebenfalls eine wertmäßige Betrachtung vertreten.[224]

Dies wird in der Literatur grundsätzlich positiv gesehen, da dem Steuerpflichtigen so ein größerer Gestaltungsspielraum zur Verfügung steht, verschiedene Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens entweder zurückzubehalten oder (teilweise) zu übertragen, sofern die wertmäßige Quote erreicht wird.[225] Jedoch birgt eine wertmäßige Betrachtung praktische Schwierigkeiten, da Kosten für Wertgutachten in Anspruch genommen werden müssen, sofern nicht alle funktional-wesentlichen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens anteilig in gleicher Quote wie das Gesamthandsvermögen übertragen werden[226], und da das Risiko der Anzweiflung bzw. Ablehnung dieser Gutachten in Betriebsprüfungen besteht.[227] Dieses Risiko kann dadurch vermieden werden, dass die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter eher vorsichtig (niedrig) bewertet werden, und somit im Falle der Abweichung aus einer quotalen Übertragung lediglich eine überquotale Übertragung werden kann, die auch § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG unterliegt.[228]

Strittig zur wertmäßigen Betrachtung ist die Frage, welche Werte maßgeblich für die Quote sind, da in der Literatur[229] die Zugrundelegung der gemeinen Werte befürwortet wird, während die Verwaltung in den Beispielen des BMF-Schreibens[230] den Begriff des Teilwerts verwendet. Nach dem Zweck des § 6 Abs. 3 EStG - der Erleichterung der Betriebsfortführung bei Unternehmensnachfolge - ist der Teilwert (gedachter Wert im Rahmen des Erwerbs des Betriebs in Fortführungsabsicht - § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) zu bevorzugen, da dieser den Wert der Wirtschaftsgüter für den Betrieb genauer trifft als der gemeine Wert (erzielbarer Einzelveräußerungspreis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr - § 9 Abs. 2 BewG).

---

[222] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 29.
[223] Vgl. BMF, Schreiben vom 12.09.2013, a. a. O. (Fn. 9), Tz. II. 2 - Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715.
[224] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 20 und 21.
[225] Vgl. Krüger, FR 2020, 341 [353].
[226] Werden alle wesentlichen Wirtschaftsgüter des SBV anteilig übertragen, ist kein Gutachten notwendig, vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 21.
[227] Vgl. Krüger, FR 2020, 341 [353]; Lorenz, FR 2020, 237 [244]; Kahle/Burger, DStZ 2020, 777 [786].
[228] Vgl. Lorenz, FR 2020, 237 [246].
[229] Vgl. Krüger, FR 2020, 341 [353]; Kahle/Burger, DStZ 2020, 777 [786].
[230] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 23 und 24.

4.2.4 Unterquotale Übertragungen

Wird das funktional-wesentliche Sonderbetriebsvermögen nicht oder in geringerem Umfang übertragen als es dem Teilanteil am Gesamthandsvermögen entspricht, so liegt eine unterquotale Übertragung vor, die § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG unterliegt.[231] Eine unterquotale Übertragung liegt hingegen nicht vor, wenn das funktional-wesentliche Sonderbetriebsvermögen vorher oder zeitgleich mit der Übertragung in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen wird bzw. wenn der Übertragung eine Veräußerung oder Entnahme des funktional-wesentlichen Sonderbetriebsvermögens vorhergeht.[232] Diesen Aspekt nehmen Kotzenberg/Riedel auf, um mittels folgender Gestaltung eine unterquotale Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG zu vermeiden: Das funktional-wesentliche Sonderbetriebsvermögen wird vollständig vor der Übertragung ausgegliedert oder entnommen und kurz nach der Übertragung wieder eingegliedert bzw. eingelegt.[233] § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist somit nicht einschlägig, da im Zeitpunkt der Übertragung kein Sonderbetriebsvermögen (unterquotal) zurückbehalten wird.[234] Bei dieser Gestaltung ist jedoch zu prüfen, ob im Zeitpunkt der Übertragung eine lebensfähige Sachgesamtheit vorliegt.[235] Daher sollte die Gestaltungsidee durch klare vertragliche Vereinbarungen und einen gewissen zeitlichen Abstand zwischen den einzelnen Schritten umgesetzt werden, damit weder Betriebszerschlagung noch Gestaltungsmissbrauch vorliegen. Der gewisse zeitliche Abstand kann dabei die Lebensfähigkeit der Einheit ohne das Sonderbetriebsvermögen indizieren.

Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist die Begünstigung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auch auf eine unterquotale Übertragung anzuwenden, wenn die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft darstellen und wenn der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmeranteil über mindestens fünf Jahre nicht veräußert oder aufgibt. Somit sind im Vergleich zu § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zwei zusätzliche Tatbestandsmerkmale zu prüfen.

Die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter müssen weiterhin Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft darstellen. Diese Voraussetzung legte die Verwaltung bis-

[231] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 25. So auch schon im BMF-Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 10.
[232] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 19 sowie Rz. 31. Es gelten die unter Tz. 4.1.5 der Arbeit getroffenen Aussagen.
[233] Vgl. Kotzenberg/Riedel, DStR 2020, 13 [19].
[234] Vgl. ebd.
[235] So auch Kotzenberg/Riedel, DStR 2020, 13 [19], Fn. 67.

her so aus, dass für den Überträger eine Behaltefrist gilt, in der er das zurückbehaltene Betriebsvermögen nach der Übertragung aufgrund eines Gesamtplanes nicht veräußern, entnehmen oder in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG ausgliedern darf.[236] Der BFH lehnte diese Auffassung mit der Begründung, dass das Adverb „weiterhin“ zeitpunktbezogen als „immer noch“ zu verstehen ist und somit ein späteres Verfügen über das zurückbehaltene Betriebsvermögen die Begünstigung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht rückwirkend aufhebt, ab.[237] Dieser Ansicht folgt die Verwaltung nun im BMF-Schreiben vom 20.11.2019.[238] Weder die Verwaltung noch der BFH erläutern, wie viel später das Verfügen des Überträgers mindestens sein muss, damit es für § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG unschädlich ist. Zutreffend geht die Literatur davon aus, dass bereits eine logische Sekunde nach der Übertragung genügt[239], denn nichts anderes kann aus der engen Zeitpunktbetrachtung bei § 6 Abs. 3 EStG[240] folgen.

Für den Übernehmer gilt eine fünfjährige Sperrfrist, in der er den übernommenen Mitunternehmeranteil nicht veräußern oder aufgeben darf. Da sich alte und neue Verwaltungsauffassung zur Sperrfrist (mit einer Ausnahme) inhaltlich gleichen, wird folgend jeweils nur die neue Auffassung zitiert. Die fünfjährige Sperrfrist beginnt mit Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Teilanteil und endet entweder regulär nach fünf Jahren, spätestens jedoch dann, wenn der Überträger den restlichen Bruchteil am Gesamthandsvermögen überträgt.[241] Nach Auffassung der Literatur soll die Sperrfrist ebenfalls dann enden, wenn der Überträger das bisher zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen auf den Übernehmer überträgt.[242] Dies erscheint zutreffend, denn wenn die Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens der Auslöser der Sperrfrist ist, muss die spätere Übertragung des Sonderbetriebsvermögens selbige wieder beenden.[243]

Sperrfristschädliche Vorgänge sind nach Auffassung der Verwaltung die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten übernommenen Teilanteils, die Veräußerung nur

---

236 Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 15.
237 Vgl. BFH, Urteil vom 12.05.2016 - IV R 12/15, BStBl. II 2019 S. 726, Rz. 20 sowie Rz. 25 ff.
238 Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 31.
239 Vgl. Kraft, NWB 2020, 20 [25].
240 Siehe dazu Tz. 3.1.1.3 sowie Tz. 4.1.5.4 der Arbeit.
241 Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 26. Die Auffassung zum vorzeitigen Ende der Sperrfrist wurde neu eingefügt und resultiert aus dem BFH-Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 26.
242 Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1283 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020); Kußmaul/Berens/Bettenburg, Ubg 2020, 508 [514].
243 Ähnlich Kußmaul/Berens/Bettenburg, Ubg 2020, 508 [514].

eines Teils des übernommenen Teilanteils und die Veräußerung des übernommenen funktional-wesentlichen Sonderbetriebsvermögens.[244] Diese Auffassung ist mit dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG teilweise nicht vereinbar.[245] Eine Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens kann nur dann sperrfristschädlich sein, wenn die Veräußerung eine Betriebszerschlagung - somit eine in § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG genannte Aufgabe des übernommenen Anteils - zur Folge hat.[246]. Ob die Veräußerung nur eines Teils des übertragenen Teilanteils schädlich ist, kann diskutiert werden. Es erscheint aber naheliegend, dass der Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG dies hergibt und somit die Verwaltungsauffassung zutrifft.[247] Daher ist von einer schädlichen Veräußerung, wenn der Übernehmer schon vor der Übertragung an der Mitunternehmerschaft beteiligt war, nur dann auszugehen, wenn sein Anteil nach der Veräußerung unter dem nach § 6 Abs. 3 EStG übernommenen Anteil liegt.[248] Schädliche Veräußerung im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist auch eine Einbringung des übernommenen Teilanteils in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG bzw. in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG oder ein Formwechsel nach § 25 UmwStG.[249] Unschädlich sind jedoch Einbringungen zu Buchwerten wenn der Übernehmer die gegen die Einbringung erhaltenen Anteile in der ursprünglichen Sperrfrist nicht veräußert oder aufgibt und die aufnehmende Gesellschaft in der gleichen Frist den eingebrachten Mitunternehmeranteil bzw. die eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht veräußert.[250] Unschädlich ist außerdem eine unentgeltliche Weiterübertragung des Anteils nach § 6 Abs. 3 EStG.[251]

Liegt nach den vorgenannten Punkten eine sperrfristschädliche Veräußerung oder Aufgabe vor, so sind die stillen Reserven im übertragenen Teilanteil vollständig durch rückwirkenden Teilwertansatz aufzudecken und gem. § 16 Abs. 1 Satz 2

[244] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 26.
[245] Vgl. ähnlich Wendt, FR 2005, 468 [477]; Eggert, BBK 2020, 781 [784]; Hoheisel, StuB 2020, 125 [130].
[246] Die in Rz. 27, 29 und 38 des BMF-Schreibens v. 20.11.2019 an die Schädlichkeit der Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens geknüpften Aussagen sind somit auch nur dann zutreffend, wenn durch die Veräußerung eine Aufgabe des Anteils ausgelöst wird.
[247] Vgl. Kulosa in L. Schmidt, a. a. O. (Fn. 13), Rz. 743 zu § 6 EStG.
[248] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 27.
[249] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 29.
[250] Vgl. ebd. Bei dieser Auffassung handelt es sich um eine Billigkeitsregelung, vgl. Wendt, FR 2005, 468 [476].
[251] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 31. Der Übernehmer der Weiterübertragung tritt in die Sperrfrist des ursprünglichen Übernehmers ein.

EStG durch den Überträger als laufender Gewinn zu versteuern.[252] Nicht zutreffend ist die teilweise in der Literatur[253] vertretene Auffassung, nach der bei einer Veräußerung nur eines Teils des übernommenen Teilanteils auch nur eine teilweise Gewinnrealisation eintrete. Dies folgt daraus, dass § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG eine Realisation vorsieht, „sofern“ ein Sperrfristverstoß vorliegt und nicht „soweit“.

4.2.5 Überquotale Übertragungen

Wird das funktional-wesentliche Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang übertragen als es dem Teilanteil am Gesamthandsvermögen entspricht, so liegt eine überquotale Übertragung vor.[254] Nach alter Verwaltungsauffassung unterlag eine solche Übertragung § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG nur im quotalen Umfang - die Übertragung des überquotalen Teils des Sonderbetriebsvermögens wurde unter § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG subsumiert.[255] Dies hatte zur Folge, dass für den überquotalen Teil die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG galt und weiterhin die Übernahme von Betriebsschulden in diesem Zusammenhang nach der Trennungstheorie als teilweise entgeltlich angesehen wurde.[256] Nachdem diese Betrachtung der Verwaltung bereits in Teilen der Literatur[257] kritisch gesehen wurde, lehnte auch die Rechtsprechung diese Auffassung ab und führte aus, dass eine überquotale Übertragung einheitlich nach § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG begünstigt ist.[258] Da die Finanzverwaltung in ihrer aktuellen Auffassung[259] der BFH-Rechtsprechung folgt und einheitlich § 6 Abs. 3 Satz 1 2. HS EStG anwendet, besteht bei überquotalen Übertragungen nun Einigkeit zwischen den Gewalten und somit Rechtssicherheit.

4.2.6 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Überträgt ein Mehrheitsgesellschafter einen Teil seines Mitunternehmeranteils einschließlich eines Teils des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens (unabhängig ob quotal oder disquotal), so kann durch die Übertragung eine mitunternehmeri-

---

[252] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 26.
[253] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1284 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020); Kußmaul/Berens/Bettenburg, Ubg 2020, 508 [514].
[254] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 32. So auch schon im BMF-Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 16.
[255] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 16.
[256] Vgl. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 17.
[257] So z. B. Wendt, FR 2005, 468 [474].
[258] Vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715, Rz. 29.
[259] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 32.

sche Betriebsaufspaltung entstehen, da nach der Übertragung eine beherrschende Personengruppe (Übergeber und Übernehmer) eine funktional-wesentliche Betriebsgrundlage an die Gesellschaft überlässt.[260] Voraussetzung dafür ist, dass die Überlassung des funktional-wesentlichen Wirtschaftsgutes an die Gesellschaft entgeltlich erfolgt.[261] Durch den Vorrang des Betriebsvermögens bei der Besitzgesellschaft erfolgt im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils - jedoch erst einen logischen Schritt nach der Übertragung - eine Zuordnung des überlassenen Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft.[262] Diese Zuordnung vollzieht sich als Übertragung gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG in das Gesamthandvermögen der Besitzgesellschaft oder als Überführung gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG in das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bei der Besitzgesellschaft, sofern diese nicht als Gesamthandsgemeinschaft begründet wird.[263] Im Falle einer unterquotalen Übertragung i. S. d. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ist die Übertragung in das Gesamthandsvermögen der Besitzgesellschaft durch den Übernehmer nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG kein sperrfristschädlicher Vorgang.[264]

4.3 Qualifizierte Nachfolgeklauseln und § 6 Abs. 3 EStG

Wie unter Tz. 3.1.4.2 erläutert, werden auch Übertragungen betrieblicher Sachgesamtheiten im Wege der Erbfolge unter § 6 Abs. 3 EStG gefasst. Eine Besonderheit unter den Erbfällen stellen dabei die sogenannten qualifizierten Nachfolgeklauseln dar. Qualifizierte Nachfolgeklauseln sind gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen, nach denen im Erbfall nur bestimmte Miterben in die Erbfolge hinsichtlich des Gesellschaftsanteils des Erblassers eintreten.[265] Die qualifizierten Miterben erwerben den Gesellschaftsanteil des Erblassers unmittelbar im Wege der

[260] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 37 mit Verweis auf BMF, Schreiben vom 28.04.1998, IV B 2 - S 2241-42/98, BStBl. I 1998 S. 583, Tz. 1. So auch bisher im Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 22.

[261] Vgl. BMF, Schreiben vom 28.04.1998, a. a. O. (Fn. 260), Tz. 1.

[262] Vgl. BFH, Urteil vom 22.09.2011 - IV R 33/08, BStBl. II 2012 S. 10, Rz. 22 zur Zeitgleichheit. Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 38 und 39 zur Abfolge.

[263] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 38 zur Übertragung auf eine Gesamthands-Besitzgesellschaft; Rz. 39 zur Überführung in das Sonderbetriebsvermögen einer Bruchteilsgemeinschaft.

[264] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 38. Dies würde nach der in dieser Arbeit unter Tz. 4.2.4 vertretenen Auffassung auch ohne diese explizite Aussage gelten, da durch die Überlassung an die Mitunternehmerschaft weiterhin eine lebensfähige Einheit vorliegt.

[265] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1240 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020).

Sondererbfolge, daher werden nur sie Mitunternehmer.[266] Da jedoch das Sonderbetriebsvermögen zivilrechtlich auf alle Miterben übergeht, läge grundsätzlich eine für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG schädliche unterquotale Übertragung durch den Erblasser vor, weil das Sonderbetriebsvermögen weder ganz auf den bzw. die Übernehmer übergeht (§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG) noch weiterhin Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ist (§ 6 Abs. 3 Satz 2 EStG), sofern das Sonderbetriebsvermögen funktional-wesentlich ist.[267] Von diesem Grundsatz abweichend nehmen aber Rechtsprechung[268] und Verwaltung[269] einen laufenden Entnahmegewinn des Erblasers bezüglich des auf die nicht qualifizierten Erben entfallenden Sonderbetriebsvermögens und eine anschließende nach § 6 Abs. 3 EStG begünstigte Übertragung des Mitunternehmeranteils auf den bzw. die qualifizierten Miterben an.[270] Im neuen BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG fehlt ein Hinweis auf die Fortgeltung dieser Auffassung in der Verwaltung.[271] Da mit dem neuen Schreiben für den Steuerpflichtigen keine Schlechterstellung erfolgen soll, nimmt die Literatur an, dass die Ausführungen des BMF im Schreiben zur Erbauseinandersetzung weiterhin Vorrang haben.[272] Diese Auffassung ist zutreffend. Da die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 20.11.2019 auf die Rechtsprechung des BFH reagiert, ist anzunehmen, dass bezüglich der qualifizierten Nachfolgeklauseln keine andere Auffassung als bisher vertreten wird, denn zu dieser Thematik hat sich in der Rechtsprechung des BFH nichts geändert.

---

[266] Vgl. BFH, Urteil vom 29.10.1991 - VIII R 51/84, BStBl. II 1992 S. 512, Rz. 28 mit Verweis auf BGH, Urteil vom 10.02.1977 - II ZR 120/75, BGHZ 68 S. 225, Rz. 27 zur zivilrechtlichen Beurteilung. Diese Auffassung teilt die Finanzverwaltung, vgl. BMF, Schreiben vom 14.03.2006, IV B 2-S 2242-7/06, BStBl. I 2006 S. 253, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 27.12.2018, IV C 6-S 2242/07/10004, BStBl. I 2019 S. 11, Rz. 72.

[267] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1240 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020) m. w. N.

[268] Vgl. BFH, Urteil vom 15.03.2000 - VIII R 51/98, BStBl. II 2000 S. 316, Rz. 18.

[269] Vgl. BMF, Schreiben vom 14.03.2006, a. a. O. (Fn. 266), Rz. 73 und 74.

[270] So explizit im bisherigen BMF-Schreiben vom 03.03.2005, a. a. O. (Fn. 5), Rz. 23 durch die Einräumung des Vorrangs der Rz. 72-74 des BMF-Schreibens zur Erbengemeinschaft (Fn. 266).

[271] Vgl. Vees, DB 2020, 130 [139] und Lorenz, FR 2020, 237 [247].

[272] So Vees, DB 2020, 130 [139] und Lorenz, FR 2020, 237 [247].

5 Rechtsfolgen des § 6 Abs. 3 EStG

5.1 Rechtsfolgen für den übertragenden Rechtsträger

5.1.1 Buchwertansatz für die übertragene Sachgesamtheit

Sind die Tatbestandsmerkmale der unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 oder Satz 2 EStG erfüllt, so sind gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 1. HS EStG in der Gewinnermittlung des Betriebsinhabers oder Mitunternehmers die Werte anzusetzen, welche sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben. Dies sind die nach den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Buchwerte.[273] Ermittelt der Übertragende seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung, so ermittelt er seinen Gewinn bis zum Übertragungszeitpunkt weiterhin nach § 4 Abs. 3 EStG, ein Übergang zur Bilanzierung ist nicht notwendig.[274]

Durch den Buchwertansatz kommt es beim Überträger nicht zur Gewinnrealisation.[275] Da die Übertragung keine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4a EStG darstellt, entstehen auch keine Folgen für den betrieblichen Schuldzinsenabzug des Überträgers.[276]

5.1.2 Behandlung des nicht übertragenen Betriebsvermögens

Sofern durch die Nichtübertragung der jeweiligen Wirtschaftsgüter § 6 Abs. 3 EStG nicht ausgeschlossen wird, liegen unabhängig davon ob wesentliche Betriebsgrundlagen oder unwesentliche Wirtschaftsgüter entnommen, veräußert oder nach § 6 Abs. 5 EStG ausgegliedert werden, laufende Geschäftsvorfälle vor, welche nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen sind. So sind vorherige oder gleichzeitige Entnahmen und Veräußerungen unwesentlicher Wirtschaftsgüter und vorherige Entnahmen und Veräußerungen wesentlicher Betriebsgrundlagen als laufende Gewinne zu erfassen, während bei Ausgliederungen durch den zwingenden Buchwertansatz nach § 6 Abs. 5 EStG, soweit keine (anteilige) Übertragung

[273] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1250 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020); BFH, Urteil vom 23.04.1971 - IV R 201/65, BStBl. II 1971 S. 686, Rz. 7.
[274] Vgl. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1250 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020).
[275] Vgl. Kulosa in L. Schmidt, a. a. O. (Fn. 13), Rz. 723 zu § 6 EStG.
[276] Vgl. BFH, Urteil vom 22.09.2011 - IV R 33/08, BStBl. II 2012 S. 10, Rz. 17.

auf Körperschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG erfolgt, keine Gewinnrealisation eintritt.[277]

5.1.3 Auswirkungen auf Fristen, Rücklagen und Vorträge

Durch die unentgeltliche Übertragung wird im Hinblick auf die Investitionsfrist nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG kein Rumpfwirtschaftsjahr ausgelöst, daher verkürzt sich der Investitionszeitraum nicht und eine Rückgängigmachung nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG ist für Investitionsabzugsbeträge des dritten vor Übertragung liegenden Wirtschaftsjahres nicht durchzuführen.[278] Weiterhin ist für bereits unter Anwendung des § 7g Abs. 2 EStG angeschaffte Wirtschaftsgüter mit noch laufender Verbleibensfrist keine Rückabwicklung nach § 7g Abs. 4 Satz 1 EStG durchzuführen, da die unentgeltliche Übertragung keine Entnahme darstellt.[279] Sperrfristen nach § 6 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 4 EStG werden durch eine unentgeltliche Übertragung nicht verletzt, da die Übertragung keinen schädlichen Vorgang darstellt und der Rechtsnachfolger in die Fristen eintritt.[280]

Reinvestitionsrücklagen nach § 6b und § 6c EStG sind anlässlich einer unentgeltlichen Übertragung der betrieblichen Sachgesamtheit nicht aufzulösen.[281] Gleiches gilt nach Literaturmeinung auch bei Rücklagen für Ersatzbeschaffung.[282] Diese Auffassung ist grundsätzlich zutreffend, jedoch muss die Rücklage aufgelöst werden, wenn der Überträger bereits vor der Betriebsübertragung die Absicht der Ersatzbeschaffung endgültig aufgegeben hat.[283]

Gemäß § 4h Abs. 5 Satz 1 EStG gehen bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nicht verbrauchte Zinsvorträge unter. Nach Verwaltungsauffassung gilt dies auch in Fällen der Teilbetriebsübertragung anteilig

---

[277] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 17; BFH, Urteil vom 19.02.1981 - IV R 116/77, BStBl. II 1981 S. 566, Rz. 12 m. w. N. zur Entnahme bzw. Veräußerung von unwesentlichen Wirtschaftsgütern.

[278] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.03.2017, IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02, BStBl. I 2017 S. 423, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 26.08.2019, IV C 6 - S 2139-b/07/10003-02, BStBl. I 2019 S. 870, Rz. 32.

[279] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.03.2017, a. a. O. (Fn. 278), Rz. 40.

[280] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10), Rz. 30 zu § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG; BMF, Schreiben vom 08.12.2011, IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2011 S. 1279, Rz. 36 zu § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.

[281] Vgl. BFH, Urteil vom 22.09.1994 - IV R 61/93, BStBl. II 1995 S. 367, Rz. 23.

[282] Vgl. Vgl. Korn/Strahl in Korn, a. a. O. (Fn. 45), Rz. 476.3 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand Februar 2017).

[283] Vgl. BFH, Urteil vom 19.12.1972 - VIII R 29/70, BStBl. II 1973 S. 297, Rz. 8.

für den Teilbetrieb.[284] Dies wird in der Literatur kritisch gesehen, eine der Verwaltungsauffassung widersprechende Rechtsprechung existiert jedoch nicht.[285]

5.2 Rechtsfolgen für den übernehmenden Rechtsträger

5.2.1 Bindung an die Werte des Rechtsvorgängers

Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG ist der Übernehmer als Rechtsnachfolger an die Werte nach § 6 Abs. 3 Satz 1 1. HS EStG - die Buchwerte des Überträgers - gebunden. Demnach hat in Bilanzierungsfällen die Eröffnungsbilanz des Übernehmers der Schlussbilanz des Überträgers zu entsprechen.[286]

5.2.2 Eintritt in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers

Die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG führt nicht nur zur Bindung an die Werte des Überträgers, sondern auch zum vollständigen Eintritt in die betriebsbezogene Rechtsstellung des Überträgers.[287]

So hat der Übernehmer die Abschreibungen des Überträgers fortzuführen, wenn die Gewinnermittlung durch Bilanzierung erfolgt.[288] Gemäß § 6 Abs. 7 Nr. 1 EStG gelten bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung die Buchwerte nach § 6 Abs. 3 Satz 1 1. HS EStG als Anschaffungskosten des Übernehmers. Diese werden als Abschreibung durch Verteilung über die Restnutzungsdauer angesetzt.[289] Durch den Eintritt in die Rechtsposition ist der Übernehmer außerdem zunächst an die die Zuordnungen des Überträgers von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen bzw. zum Anlage- oder Umlaufvermögen gebunden.[290]

Weiterhin tritt der Übernehmer in die Sperrfristen nach § 6 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 4 EStG sowie in die Investitionsfrist nach § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG ein.[291] Rücklagen gem. § 6b EStG können bis zum Ende der vom Überträger begonnenen

---

[284] Vgl. BMF, Schreiben vom 04.07.2008, IV C 7 - S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008 S. 718, Rz. 47.
[285] Vgl. Loschelder in L. Schmidt, a. a. O. (Fn. 13), Rz. 32 zu § 4h EStG m. w. N.; Kleinheisterkamp, FR 2009, 522 [527].
[286] Vgl. Korn/Strahl in Korn, a. a. O. (Fn. 45), Rz. 476.2 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand Februar 2017).
[287] Vgl. BFH, Urteil vom 09.09.2010 - IV R 22/07, BFH/NV 2011 S. 31, Rz. 14.
[288] Vgl. u. a. Uhl-Ludäscher in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 37), Rz. 1301 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand September 2020).
[289] Vgl. ebd.
[290] Vgl. Korn/Strahl in Korn, a. a. O. (Fn. 45), Rz. 476.3 zu § 6 EStG (Kommentierungsstand Februar 2017) m. w. N.
[291] Vgl. zu den Sperrfristen korrespondierend die Ausführungen unter 5.1.3. Vgl. BMF, Schreiben vom 20.03.2017, a. a. O. (Fn. 278), Rz. 32 zu § 7g Abs. 3 Satz 1 EStG.

Reinvestitionsfrist fortgeführt werden.[292] Dabei sind die beiden Rumpfwirtschaftsjahre des Überträgers und des Übernehmers zusammen als ein Wirtschaftsjahr für die Berechnung der Reinvestitionsfrist und eine eventuelle Ermittlung eines Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG anzusetzen.[293] Für vom Übernehmer neu zu bildende Rücklagen werden Besitzzeiten des Rechtsvorgängers bei Berechnung der Frist nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG dem Nachfolger zugerechnet.[294]

Bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen des Übernehmenden sind die Über- oder Unterentnahmen des Überträgers zu berücksichtigen, da diese mit Eintritt in die betriebliche Rechtsposition übergehen.[295]

5.2.3 Grenzen der Wirkungen der Rechtsnachfolge

Der Eintritt in die Rechtsposition des Überträgers hat jedoch nicht zur Folge, dass eine umfassende „Fußstapfentheorie“ ausgelöst wird, da § 6 Abs. 3 EStG (als Folgevorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV) streng objekt- und einkunftsquellenbezogen konzipiert ist.[296] Aus diesem Grund gehen Verlustvorträge i. S. d. § 10d EStG des Rechtvorgängers, auch wenn diese teilweise aus der übertragenen Sachgesamtheit stammen, nicht auf den Rechtsnachfolger über.[297]

Weiterhin ist auch der unentgeltliche Erwerb nach § 6 Abs. 3 EStG bezüglich der Betriebsgebäude in Abbruchabsicht möglich, sodass die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Behandlung der späteren Abbruchkosten und des Restbuchwerts des Gebäudes anzuwenden sind.[298]

Die Gewinnerzielungsabsicht wird grundsätzlich von der Rechtsnachfolge nicht erfasst.[299] Bei Generationenbetrieben der Land- und Forstwirtschaft ist aufgrund der Üblichkeit der Hofübergabeverträge jedoch eine generationenübergreifende Totalgewinnprognose gegeben.[300]

---

[292] Vgl. BFH, Urteil vom 23.04.2009 - IV R 9/06, BStBl. II 2010 S. 66, Rz. 39.
[293] Vgl. BFH, Urteil vom 23.04.2009 - IV R 9/06, BStBl. II 2010 S. 66, Rz. 59 f.
[294] Vgl. BFH, Urteil vom 24.03.1992 - VIII R 48/90, BStBl. II 1993 S. 93, Rz. 23 und R 6b.3 Abs. 5 EStR 2012.
[295] Vgl. BFH, Urteil vom 12.12.2013 - IV R 17/10, BStBl. II 2014 S. 316, Rz. 19.
[296] Vgl. BFH, Urteil vom 27.05.2020 - III R 17/19, BFH/NV 2020 S. 1334, Rz. 22 zum Umfang der Rechtsnachfolge; BFH, Beschluss vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BStBl. II 2008 S. 608, Rz. 82 zur Konzeption des § 6 Abs. 3 EStG.
[297] Vgl. BFH, Beschluss vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BStBl. II 2008 S. 608, Rz. 85 m. w. N.
[298] Vgl. BFH, Urteil vom 27.05.2020 - III R 17/19, BFH/NV 2020 S. 1334, Rz. 24 a. E.
[299] Vgl. BFH, Beschluss vom 18.04.2018 - I R 2/16, BStBl. II 2018 S. 567, Rz. 24.
[300] Vgl. BFH, Urteil vom 24.08.2000 - IV R 46/99, BStBl. II 2000 S. 674, Rz. 14.

6 Fazit

Durch das Schreiben vom 20.11.2019[301] beendet das BMF eine langjährige Phase, in der eine Kluft zwischen den Auffassungen der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung zu § 6 Abs. 3 EStG bestand. Die bisher nicht akzeptierte BFH-Rechtsprechung wurde veröffentlicht und im Schreiben verarbeitet. Daher sind in der Besteuerungspraxis unentgeltliche Unternehmensnachfolgen, welche gegenwärtig und zukünftig eine große wirtschaftliche Bedeutung darstellen, nun rechtssicher nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung umsetzbar.

Für eine sinnvolle Rechtsfortbildung sorgte das Urteil des IV. Senats des BFH vom 10.09.2020[302], da die Zeitpunktbezogenheit des § 6 Abs. 3 EStG nun noch konsequenter umgesetzt wird als bisher. Weiterhin wurde die Verwaltungsauffassung zur Schädlichkeit zeitgleicher Veräußerungen und Entnahmen für § 6 Abs. 3 EStG bestätigt, was Klarheit in diesem strittigen Punkt bringt und offenbar von der Literatur so akzeptiert wird.[303] Abzuwarten bleibt die Reaktion der Verwaltung auf das Urteil. Da der Verwaltungsauffassung zur Schädlichkeit zeitgleicher Veräußerungen und Entnahmen gefolgt wurde, erscheint eine Veröffentlichung des Urteils im BStBl. II wahrscheinlich. Weiterhin liegt es nahe, dass das BMF-Schreiben vom 20.11.2019 an die strenge Zeitpunktbetrachtung des BFH angepasst wird, da das Urteil vom 10.09.2020 nur die Ausführungen der Bisherigen BFH-Rechtsprechung, welche die Verwaltung im Schreiben eingearbeitet hat, präzisiert.

Eine Thematik in der Sphäre des § 6 Abs. 3 EStG, die noch offen ist und möglicherweise in Zukunft weiter mit unterschiedlichen Ansichten erörtert wird, ist die Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Nießsbrauchsvorbehalt. Abhängig ist dies unter anderem davon, ob der BFH seine Auffassung der Ablehnung einer „doppelten Mitunternehmerstellung“ fortführt und so gegebenenfalls unentgeltliche Übertragungen von Mitunternehmeranteilen unter Nießbrauchsvorbehalt nicht nach § 6 Abs. 3 EStG begünstigen wird.

[301] Vgl. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, a. a. O. (Fn. 10).
[302] Vgl. BFH, Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406.
[303] Vgl. Müller/Dorn, DB 2021, 257 [258 f.]; Vortkamp/Selting, Ubg 2021, 99 [103]; Hoffmann, BB 2021, 176 [178].

Literaturverzeichnis

Kommentare:

1. Herrmann, Carl; Heuer, Gerhard, Dr.; Raupach, Arndt, Prof. Dr., EStG/KStG - Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, Loseblattwerk Stand 301. Aktualisierung Dezember 2020

2. Korn, Klaus, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Stollfuß Medien GmbH & Co. KG Bonn, Loseblattwerk Stand 126. Aktualisierung November 2020

3. Schmidt, Ludwig, Prof. Dr., Einkommensteuergesetz - Kommentar, Verlag C.H.Beck München, 39. Auflage 2020

Handbücher:

1. Tipke, Klaus, Prof. Dr.; Lang, Joachim, Prof. Dr., Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 24. Auflage 2020

Periodika:

1. Danz, Daniela, Dr.: „§ 6 Abs. 3 EStG, Einmann-GmbH & Co. KG und Schwesterpersonengesellschaften - systematische Lösungen“ in Ubg 5/2018 S. 287 ff.

2. Eggert, Wolfgang: „Unentgeltliche Übertragung eines vollständigen Mitunternehmeranteils - Gestaltungshinweise zur Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG - Teil 2“ in BBK 14/2020 S. 668 ff.

3. Eggert, Wolfgang: „Unentgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils - Gestaltungshinweise zur Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG - Teil 3“ in BBK 16/2020 S. 781 ff.

4. Herlinghaus, Andreas, Prof. Dr.: „Betriebsbegriff und „Gesamtplan“ bei Unternehmensveräußerungen und -umstrukturierungen“ in FR 10/2014 S. 441 ff.

5. Hoffmann, Martin, Dr.: „BFH: Keine Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils und zeitgleicher Veräußerung funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens an Dritte“ in BB 3/2021 S. 176 ff.

6. Hoheisel, Michael, Dr.: „BMF klärt Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG - Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 20.11.2019“ in StuB 4/2020 S. 125 ff.

7. Kahle, Holger, Prof. Dr.; Burger, Silvan: „Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Ertragsteuerrecht“ in DStZ 20/2020 S. 777 ff.

8. Kirchhain, Christian, Dr.: „Zuwendung von Anteilen an gewerblich geprägten Mitunternehmerschaften an NPOs nicht mehr vollständig privilegiert?“ in DB 28/2016 S. 1605 ff.

9. Kleinheisterkamp, Thomas, Dr.: „Gewerbeverlust und Zinsvortrag bei Übergang und Aufgabe von Teilbetrieben“ in FR 11/2009 S. 522 ff.

10. Kotzenberg, Jochen, Dr.; Riedel, Lisa, Dr.: „Gestaltungswege und offene Fragen nach dem neuen BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG“ in DStR 1-2/2020 S. 13 ff.

11. Kraft, Cornelia, Prof. Dr.: „Finanzverwaltung äußert sich zu Zweifelsfragen in Bezug auf die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG“ in NWB 1/2020 S. 20 ff.

12. Krüger, Christiane, Dr.: „Mehr Rechtssicherheit für die Nachfolgeplanung - Ausgewählte Aspekte der BFH-Rechtsprechung im Lichte des neuen BMF-Schreibens vom 20.11.2019“ in FR 8/2020 S. 341 ff.

13. Kußmaul, Heinz, Prof. Dr.; Berens, Bela, Dr.; Bettenburg, Clara: „Zum Erfordernis der Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen bei der Übertragung von Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG“ in Ubg 9/2020 S. 508 ff.

14. Lorenz, Karsten, Dr.: „Unternehmensnachfolgeplanung nach dem BMF-Schreiben v. 20.11.2019 zu § 6 Abs. 3 EStG“ in FR 6/2020 S. 237 ff.

15. Müller, Tobias; Dorn, Katrin, Dr.: „Keine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG bei zeitgleicher Entnahme von wesentlichen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens“ in DB 6/2021 S. 257 ff.

16. Schiffers, Joachim, Prof. Dr.: „Aktualisiertes BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG - Abkehr von der Gesamtplanbetrachtung“ in Ubg 1/2020 S. 48 ff.

17. Spindler, Wolfgang, Dr. hc.: „Der ‚Gesamtplan' in der Rechtsprechung des BFH" in DStR 1/2005 S. 1 ff.

18. Strahl, Martin, Dr.: „Neues zur Buchwertübertragung bei Umstrukturierungen und vorweggenommener Erbfolge" in kösdi 8/2020 S. 21857 ff.

19. Vees, Carl Friedrich, Dr.: „Generationennachfolge und Umstrukturierung: Das aktualisierte BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG vom 20.11.2019" in DB 4/2020 S. 130 ff.

20. Viskorf, Stephan, Dr.; Wegener, Jan-Eckhard: „Endgültiges Ende der Gesamtplanbetrachtung - Neues BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG" in ZEV 2/2020 S. 85 ff.

21. Vortkamp, Julian; Selting, Tobias: „Die Übertragung eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft gem. § 6 Abs. 3 EStG" in Ubg 2/2021 S. 99 ff.

22. Weeg, Florian: „Gestaltungsmöglichkeiten bei der buchwertneutralen Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten" in NWB 36/2020 S. 2666 ff.

23. Wendt, Michael: „Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den Änderungen des EStG durch das UntStFG" in FR 3/2002 S. 127 ff.

24. Wendt, Michael: „Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG" in FR 9/2005 S. 468 ff.

25. Wendt, Michael: „Vorbehaltsnießbrauch hindert steuerneutrale unentgeltliche Übertragung eines Gewerbebetriebs" in FR 22/2017 S. 1055 ff.

26. Werthebach, Felix: „Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG - Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 20.11.2019" in DStR 1-2/2020 S. 6 ff.

27. Wulf, Christoph: „Gestaltungsmöglichkeiten zur Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei der Familien-GmbH & Co. KG" in NWB 20/2020 S. 1493 ff.

sonstige Unterlagen:

1. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/23 vom 09.11.1998

2. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/6882 vom 10.09.2001

3. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/7084 vom 10.10.2001

4. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/7742 vom 06.12.2001

5. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/7780 vom 11.12.2001

6. Deutscher Bundestag, Drucksache 18/9956 vom 12.10.2016

7. Deutscher Bundestag, Drucksache 18/10506 vom 30.11.2016

8. Kay, Rosemarie, Dr.; Suprinovič, Olga; Schlömer-Laufen, Nadine, Dr.; Rauch, Andreas: „Unternehmensnachfolgen in Deutschland 2018 bis 2022“, Daten und Fakten Nr. 18, IfM Bonn Februar 2018

9. Wolter, Hans-Jürgen; Sauer, Irakli: „Die Bedeutung der eigentümer- und familiengeführten Unternehmen in Deutschland“, IfM-Materialien Nr. 253, IfM Bonn Juni 2017

Verzeichnis der Rechtsvorschriften

1. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I 2002 S. 3866; ber. BGBl. I 2003 S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 11.02.2021 (BGBl. I 2021 S. 154)

2. Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.1991 (BGBl. I 1991 S. 230), zuletzt geändert durch Artikel 30 des Gesetzes vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020 S. 3096)

3. Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl. I 2002 S. 42, ber. S. 2909; ber. BGBl. I 2003 S. 738), zuletzt geändert durch Artikel 13 des Gesetzes vom 22.12.2020 (BGBl. I 2020 S. 3256)

4. Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 18.06.1997 (BGBl. I 1997 S. 1558)

5. Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I 2009 S. 3366, ber. S. 3862), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Gesetzes vom 11.02.2021 (BGBl. I 2021 S. 154)

6. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 1 und 2 Satz 2 des Gesetzes vom 29.09.2020 (BGBl. I 2020 S. 2048)

7. Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002 S. 4144), zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020 S. 3096)

8. Umwandlungssteuergesetz vom 07.12.2006 (BGBl. I 2006 S. 2782, ber. S. 2791), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 19.06.2020 (BGBl. I 2020 S. 1385)

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

Allgemeine Verwaltungsvorschriften:

1. Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (EStR) vom 16.12.2005 (BStBl. I Sondernummer 1/2005), geändert durch Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2008 (EStÄR 2008) vom 18.12.2008 (BStBl. I 2008 S. 1017) und Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) vom 25.3.2013 (BStBl. I 2013 S. 276)

Schreiben des BMF:

1. BMF, Schreiben vom 13.01.1993, IV B 3-S 2190-37/92, BStBl. I 1993 S. 80, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 26.02.2007, IV C 2-S 2230-46/06, BStBl. I 2007 S. 269

2. BMF, Schreiben vom 28.04.1998, IV B 2-S 2241-42/98, BStBl. I 1998 S. 583

3. BMF, Schreiben vom 03.03.2005, IV B 2-S 2241-14/05, BStBl. I 2005 S. 458, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 07.12.2006, IV B 2-S 2241-53/06, BStBl. I 2006 S. 766

4. BMF, Schreiben vom 14.03.2006, IV B 2-S 2242-7/06, BStBl. I 2006 S. 253, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 27.12.2018, IV C 6-S 2242/07/10004, BStBl. I 2019 S. 11

5. BMF, Schreiben vom 04.07.2008, IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008 S. 718

6. BMF, Schreiben vom 11.03.2010, IV C 3-S 2221/09/10004, BStBl. I 2010 S. 227, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 06.05.2016, IV C 3-S 2221/15710011 :004, BStBl. I 2016 S. 476

7. BMF, Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011 S. 1314, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 23.02.2018, IV C 2-S 1978-b/16/10001 :001, BStBl. I 2018 S. 319

8. BMF, Schreiben vom 08.12.2011, IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2011 S. 1279

9. BMF, Schreiben vom 12.09.2013, IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I 2013 S. 1164

10. BMF-Schreiben vom 20.12.2016, IV C 6-S 2242/07/10002:004, BStBl. I 2017 S. 36

11. BMF, Schreiben vom 20.03.2017, IV C 6-S 2139-b/07/10002-02, BStBl. I 2017 S. 423, unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF, Schreiben vom 26.08.2019, IV C 6-S 2139-b/07/10003-02, BStBl. I 2019 S. 870

12. BMF, Schreiben vom 19.12.2018, IV C 6-S 2242/07/10002, BStBl. I 2019 S. 6

13. BMF, Schreiben vom 20.11.2019, IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl. I 2019 S. 1291

Verfügungen von Landesfinanzbehörden:

1. OFD Düsseldorf, Verfügung vom 09.09.1999, S 1978 d - 4 - St 111 K, FR 1999, 1147

2. OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 27.07.2016, S 2241 A-129-St 213, DB 2016, 1966

Verzeichnis der Rechtsprechung

Bundesfinanzhof:

Urteile:

1. BFH, Urteil vom 21.02.1967 - VI 263/65, BStBl. III 1967 S. 311
2. BFH, Urteil vom 23.04.1971 - IV R 201/65, BStBl. II 1971 S. 686
3. BFH, Urteil vom 10.02.1972 - I R 205/66, BStBl. II 1972 S. 455
4. BFH, Urteil vom 31.05.1972 - I R 49/69, BStBl. II 1972 S. 696
5. BFH, Urteil vom 19.12.1972 - VIII R 29/70, BStBl. II 1973 S. 297
6. BFH, Urteil vom 19.02.1981 - IV R 116/77, BStBl. II 1981 S. 566
7. BFH, Urteil vom 03.10.1984 - I R 119/81, BStBl. II 1985 S. 245
8. BFH, Urteil vom 10.07.1986 - IV R 12/81, BStBl. II 1986 S. 811
9. BFH, Urteil vom 12.04.1989 - I R 105/85, BStBl. II 1989 S. 653
10. BFH, Urteil vom 20.06.1989 - VIII R 100/86, BStBl. II 1990 S. 102
11. BFH, Urteil vom 08.11.1990 - IV R 73/87, BStBl. II 1991 S. 450
12. BFH, Urteil vom 11.12.1990 - VIII R 14/87, BStBl. II 1991 S. 510
13. BFH, Urteil vom 18.12.1990 - VIII R 17/85, BStBl. II 1991 S. 512
14. BFH, Urteil vom 19.03.1991 - VIII R 76/87, BStBl. II 1991 S. 635
15. BFH, Urteil vom 29.10.1991 - VIII R 51/84, BStBl. II 1992 S. 512
16. BFH, Urteil vom 29.10.1991 - VIII R 2/86, BStBl. II 1992 S. 832
17. BFH, Urteil vom 29.01.1992 - X R 193/87, BStBl. II 1992 S. 465
18. BFH, Urteil vom 24.03.1992 - VIII R 48/90, BStBl. II 1993 S. 93
19. BFH, Urteil vom 03.06.1992 - X R 14/89, BStBl. II 1993 S. 23
20. BFH, Urteil vom 02.09.1992 - XI R 26/91, BFH/NV 1993 S. 161
21. BFH, Urteil vom 29.10.1992 - III R 5/92, BFH/NV 1993 S. 233
22. BFH, Urteil vom 04.11.1992 - XI R 1/92, BStBl. II 1993 S. 245
23. BFH, Urteil vom 14.07.1993 - X R 74/90, BStBl. II 1994 S. 15
24. BFH, Urteil vom 21.04.1994 - IV R 70/92, BStBl. II 1994 S. 745
25. BFH, Urteil vom 22.09.1994 - IV R 61/93, BStBl. II 1995 S. 367

26. BFH, Urteil vom 11.07.1996 - IV R 103/94, BStBl. II 1997 S. 39
27. BFH, Urteil vom 02.10.1997 - IV R 84/96, BStBl. II 1998 S. 104
28. BFH, Urteil vom 19.02.1998 - IV R 38/97, BStBl. II 1998 S. 509
29. BFH, Urteil vom 10.03.1998 - VIII R 76/96, BStBl. II 1999 S. 269
30. BFH, Urteil vom 21.10.1999 - X R 75/97, BStBl. II 2002 S. 650
31. BFH, Urteil vom 15.03.2000 - VIII R 51/98, BStBl. II 2000 S. 316
32. BFH, Urteil vom 12.04.2000 - XI R 35/99, BStBl. II 2001 S. 26
33. BFH, Urteil vom 24.08.2000 - IV R 51/98, BStBl. II 2005 S. 173
34. BFH, Urteil vom 24.08.2000 - IV R 46/99, BStBl. II 2000 S. 674
35. BFH, Urteil vom 06.09.2000 - IV R 18/99, BStBl. II 2001 S. 229
36. BFH, Urteil vom 27.03.2001 - I R 78/99, BStBl. II 2001 S. 449
37. BFH, Urteil vom 05.02.2002 - VIII R 53/99, BStBl. II 2003 S. 237
38. BFH, Urteil vom 26.06.2002 - IV R 3/01, BStBl. II 2003 S. 112
39. BFH, Urteil vom 30.07.2003 - X R 12/01, BStBl. II 2004 S. 211
40. BFH, Urteil vom 16.06.2004 - X R 34/03, BStBl. II 2005 S. 378
41. BFH, Urteil vom 20.07.2005 - X R 22/02, BStBl. II 2006 S. 457
42. BFH, Urteil vom 02.08.2006 - XI R 6/03, BStBl. II 2007 S. 8
43. BFH, Urteil vom 04.07.2007 - X R 49/06, BStBl. II 2007 S. 772
44. BFH, Urteil vom 23.04.2009 - IV R 9/06, BStBl. II 2010 S. 66
45. BFH, Urteil vom 28.04.2010 - I R 81/09, BStBl. II 2014 S. 754
46. BFH, Urteil vom 06.05.2010 - IV R 52/08, BStBl. II 2011 S. 261
47. BFH, Urteil vom 09.09.2010 - IV R 22/07, BFH/NV 2011 S. 31
48. BFH, Urteil vom 25.05.2011 - I R 60/10, BStBl. II 2011 S. 858
49. BFH, Urteil vom 22.09.2011 - IV R 33/08, BStBl. II 2012 S. 10
50. BFH, Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019 S. 715
51. BFH, Urteil vom 18.09.2013 - X R 42/10, BStBl. II 2016 S. 639
52. BFH, Urteil vom 12.12.2013 - IV R 17/10, BStBl. II 2014 S. 316
53. BFH, Urteil vom 09.12.2014 - IV R 29/14, BStBl. II 2019 S. 723
54. BFH, Urteil vom 16.12.2015 - IV R 8/12, BStBl. II 2017 S. 766
55. BFH, Urteil vom 12.05.2016 - IV R 12/15, BStBl. II 2019 S. 726
56. BFH, Urteil vom 14.07.2016 - IV R 19/13, BFH/NV 2016 S. 1702

57. BFH, Urteil vom 25.01.2017 - X R 59/14, BStBl. II 2019 S. 730

58. BFH, Urteil vom 29.11.2017 - I R 7/16, BStBl. II 2019 S. 738

59. BFH, Urteil vom 19.07.2018 - IV R 10/17, BFH/NV 2018 S. 1268

60. BFH, Urteil vom 08.05.2019 - VI R 26/17, BStBl. II 2019 S. 660

61. BFH, Urteil vom 27.05.2020 - III R 17/19, BFH/NV 2020 S. 1334

62. BFH, Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFH/NV 2021 S. 406

Beschlüsse:

1. BFH, Beschluss vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BStBl. II 1990 S. 847

2. BFH, Beschluss vom 31.08.1995 - VIII B 21/93, BStBl. II 1995 S. 890

3. BFH, Beschluss vom 18.10.1999 - GrS 2/98, BStBl. II 2000 S. 123

4. BFH, Beschluss vom 28.08.2001 - VIII B 54/01, BFH/NV 2002 S. 24

5. BFH, Beschluss vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BStBl. II 2008 S. 608

6. BFH, Beschluss vom 27.10.2015 - X R 28/12, BStBl. II 2016 S. 81

7. BFH, Beschluss vom 30.06.2016 - IV R 2/16, BFH/NV 2016 S. 1452

8. BFH, Beschluss vom 18.04.2018 - I R 2/16, BStBl. II 2018 S. 567

Bundesgerichtshof:

1. BGH, Urteil vom 10.02.1977 - II ZR 120/75, BGHZ 68 S. 225

2. BGH, Urteil vom 09.11.1998 - II ZR 190/97, BGHZ 140 S. 35

Finanzgerichte:

1. FG Köln, Urteil vom 26.10.1995 - 6 K 4376/90 (rkr.), EFG 1996 S. 468

2. FG Düsseldorf, Urteil vom 19.04.2018 - 15 K 1187/17 F (n. rkr.), EFG 2018 S. 1092

3. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 26.03.2019 - 4 K 83/16 (rkr.), EFG 2019 S. 1508

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe, dass Quellen oder indirekt übernommene Gedanken als solche kenntlich gemacht sind, dass die Diplomarbeit in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt wurde und dass die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit identisch sind.

Großolbersdorf, d. 17.03.2021 _____

Clemens Rothe