

HERBERT BUSCHKÜHLE

Sonderbetriebsvermögen versus Unternehmensnachfolge

Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter besonderer Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen

Juristische Reihe **TENEA** / www.jurawelt.com Bd. 69



TENEA

Die Unternehmensnachfolgeplanung nimmt in der steuerrechtlichen Beratung stetig an Bedeutung zu. Derzeit befinden wir uns in einer Phase, in die Unternehmer der Gründergeneration der Nachkriegszeit ihr Lebenswerk an die nachfolgende Generation übergeben. Allein für das Jahr 2003 wurden ca. 70 000 Unternehmensnachfolgen prognostiziert.

Sind Personengesellschaften im Spiel, stellen sich viele steuerrechtliche Besonderheiten, denen sich diese Abhandlung widmet. Die Arbeit beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Konstellationen, in denen Personengeschafter Wirtschaftsgüter aus ihrem Privateigentum ihrer Personengesellschaft als sogenanntes »Sonderbetriebsvermögen« zur Nutzung überlassen. Die steuerrechtliche Behandlung dieses Sonderbetriebsvermögens hat im Rahmen der steuerlichen Planung der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge schon seit jeher eine große Rolle gespielt, da der Unternehmer oftmals zwar sein Unternehmen übergeben, vorhandenes Sonderbetriebsvermögen aber zur Sicherung seiner Altersversorgung behalten möchte.

Im Jahr 2001 novellierte der Gesetzgeber die zentrale Norm für die steuerliche Würdigung der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge, um die in den nächsten Jahren anstehenden Unternehmensnachfolgen zu erleichtern. Die vorliegende Untersuchung beantwortet die Frage, ob der Gesetzgeber dieses avisierte Ziel erreicht hat und zeigt verbliebene Probleme und deren Lösungen auf.

Herbert Buschkühle studierte von 1993 bis 1998 Rechtswissenschaften mit dem Schwerpunkt Wirtschaftsrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster. Nach dem 1. Staatsexamen absolvierte er das Referendariat am Oberlandesgericht Oldenburg und betätigte sich als Repetitor zur Vorbereitung von Studenten auf das 1. Staatsexamen. Nach Abschluss des 2. Staatsexamens im Jahr 2000 praktizierte er als Rechtsanwalt in einer Münsteraner Rechtsanwaltssozietät. Gleichzeitig studierte er an der Universität Osnabrück Steuerwissenschaften und betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Im Jahr 2001 schloss er diesen Aufbaustudiengang mit dem Abschluss »Magister legum (LL.M. Taxation)« ab. Seit 2001 ist er als Rechtsanwalt für die Steuerabteilung der PwC Deutsche Revision AG WPG in Osnabrück tätig.

TENEA



Tenea (ἡ Τενέα), Dorf im Gebiet von Korinth an einem der Wege in die → Argolis, etwas s. des h. Chiliomodi. Sehr geringe Reste. Kult des Apollon Teneates. T. galt im Alt. sprichwörtl. als glücklich, wohl wegen der Kleinheit [...]
Aus: K. Ziegler, W. Sontheimer u. H. Gärtner (eds.): *Der Kleine Pauly*. Lexikon der Antike. Bd. 5, Sp. 585. München (Deutscher Taschenbuch Verlag), 1979.

HERBERT BUSCHKÜHLE

Sonderbetriebsvermögen versus Unternehmensnachfolge

*Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen
unter besonderer Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen*

TENEA

The logo for TENEA features the word 'TENEA' in a red, serif font. Below the text is a graphic consisting of two horizontal black lines that meet at a central point where they both dip downwards, forming a V-shape.

Herbert Buschkühle:

Sonderbetriebsvermögen versus Unternehmensnachfolge
*Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen
unter besonderer Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen*

(Juristische Reihe TЕНEA/www.jurawelt.com; Bd. 69)

Zugleich Universität Osnabrück
Dissertation 2004

Gedruckt auf holzfreiem, säurefreiem,
alterungsbeständigem Papier

© TЕНEA Verlag für Medien
Berlin 2004

Alle Rechte vorbehalten. All rights reserved.

Digitaldruck und Bindung:

Polyprint GmbH · 12489 Berlin

Umschlaggestaltung: nach Roland Angst, München

TЕНEA-Graphik: Walter Raabe, Berlin

Printed in Germany 2004

ISBN 3-86504-080-2

Meinen Eltern

Vorwort

"Wer eine ernste Fahrt beginnt,
die Muth bedarf und frischen Wind,
er schaut verlangend in die Weite
nach eines treuen Auges Brand,
nach einem warmen Druck der Hand,
nach einem Wort, das ihn geleite."

(Annette von Droste-Hülshoff zum Thema Dissertation)

Die vorliegende Arbeit wurde von der Universität Osnabrück - Fachbereich Rechtswissenschaften - im Dezember 2003 als Dissertation angenommen.

Das Vorwort einer Dissertation bietet eine der wenigen Gelegenheiten im Leben, an exponierter Stelle ein Dankeschön zu platzieren. Diese Chance möchte ich nutzen, mich bei meinen Eltern für ihre vorbehaltlose und selbstlose Unterstützung ganz herzlich zu bedanken. Meine Eltern haben mir nicht nur das Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Münster, sondern darüber hinaus auch das Magisterstudium der Steuerwissenschaften und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ermöglicht, das den Grundstein für die vorliegende Dissertation bildete.

Ein nicht minder herzlicher Dank gilt meiner Frau, die mir stets zur Seite stand.

Die Genannten haben sich das Zitat von Annette von Droste-Hülshoff offenbar sehr zu Herzen genommen. Sie boten mir stets "*eines treuen Auges Brand, einen warmen Druck der Hand sowie ein Wort, das mich leitete*".

Zu danken habe ich auch Herrn Vors.Ri.a.FG Prof. Dr. Alfons Brune, der meine Dissertation trotz vielfältiger Belastungen stets mit Rat und Tat begleitete. Herrn Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Osnabrück, den 01.07.2004

Herbert Buschkühle

Gliederung

Literaturverzeichnis	10
-----------------------------	-----------

Erstes Kapitel:

Einleitung, Gegenstand und Gang der Untersuchung	42
---	-----------

Zweites Kapitel:

Die Personengesellschaft im Steuerrecht	49
--	-----------

A. Mitunternehmerschaft	49
-------------------------	----

B. Rechts- und Steuerrechtssubjektivität	54
--	----

C. Grundsätze der Gewinnermittlung	59
------------------------------------	----

I. Überblick	59
--------------	----

II. Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft	60
---	----

1. Erste Gewinnermittlungsstufe	60
---------------------------------	----

2. Zweite Gewinnermittlungsstufe	61
----------------------------------	----

a. Sondervergütungen	62
----------------------	----

b. Sonderbetriebsvermögen: Entwicklung, Begriff und Umfang	62
---	----

c. Erfassung des Gewinns aus der Veräußerung seiner Beteiligung durch den einzelnen Mitunternehmer	65
---	----

d. Zusammenfassung	67
--------------------	----

Drittes Kapitel:

Die steuerrechtliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen in ihrer historischen Entwicklung 68

A.	Das preußische Einkommensteuergesetz der Jahre 1891 und 1906.....	69
B.	Das Reichseinkommensteuergesetz 1920	71
C.	Das Reichseinkommensteuergesetz 1925	73
D.	Das Reichseinkommensteuergesetz 1934	75
E.	Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002	76
F.	Das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz.....	76

Viertes Kapitel:

Hintergrund und Bedeutung der aktuellen Gesetzesänderungen 77

Fünftes Kapitel:

Teleologie und systematische Einordnung des § 6 Abs. 3 EStG 80

A.	Realisationsprinzip versus Subjektsteuerprinzip: Erhalt betrieblicher Einheiten	81
B.	Sicherung und Erleichterung der Unternehmensnachfolge.....	87
C.	Subjektverhaftung stiller Reserven	88
D.	Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer.....	90
E.	Divergierende Zielsetzung der §§ 6 Abs. 3 und 16 EStG.....	92
I.	Überblick	92
II.	Praktische Konsequenzen dieser Divergenz für die Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG	94
1.	Begriff wesentlicher Betriebsgrundlagen.....	94
2.	Anwendung der Grundsätze der sogenannten Gesamtplanrechtsprechung	96

Sechstes Kapitel:

Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen.....	102
A. Überblick und Problemstellung	102
B. Verhältnis Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteil im Allgemeinen	102
C. Verhältnis Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteil im Besonderen: "Teil eines Mitunternehmeranteils"	108

Siebentes Kapitel:

Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen.....	120
A. Grundlagen	120
I. Systematik, Tatbestandsaufbau und Prüfungsfolge des § 6 Abs. 3 EStG	120
1. Prüfungsaufbau	121
2. Horizont der Bestimmung des Übertragungssubstrats	122
II. Adressaten des § 6 Abs. 3 EStG	142
III. Potentielle Empfänger	142
IV. Mitunternehmereigenschaft der Übertragungsempfänger.....	146
V. Übertragung	147
1. Grundlagen	147
2. Zeitlich gestreckte Übertragung in Teilakten	148
3. Übertragung auf verschiedene Empfänger.....	149
VI. Unentgeltlichkeit	149
B. Besonderheiten im Zusammenhang mit vorhandenem Sonderbetriebsvermögen	153

I.	Grundlagen und Überblick	.....	153
II.	Geltungsbereich der Haltefrist	.....	155
	1.	Anwendbarkeit der Sperrfrist bei der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils	..... 156
		a.	Kongruente Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen 157
		b.	Inkongruente Übertragung von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen 161
			aa. Übertragung ohne Sonderbetriebsvermögen 161
			bb. Unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen 162
			cc. Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen 165
			dd. Inkongruente Übertragung auf mehrere Empfänger..... 174
		c.	Ergebnis 175
	2.	Anwendbarkeit der Sperrfrist bei der Übertragung eines Vollanteils	..... 175
		a.	Auffassung der steuerrechtlichen Literatur 176
		b.	Eigene Stellungnahme 177
			aa. Grundsätzliche Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG 177
			bb. Steuerliche Würdigung unter Berücksichtigung des maßgeblichen Geberhorizonts 185
	3.	Ergebnis und Gestaltungsmöglichkeiten	..... 186
III.	Fristlauf	.....	188
IV.	Verletzung der Haltefrist	.....	190

1.	Die "Gefährdungshaftung" des ursprünglichen Anteilsinhabers für fremdes Verhalten	191
2.	Potentielle Verletzungstatbestände	194
a.	Veräußerung/Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils	194
b.	Veräußerung/Aufgabe eines Teils des Mitunternehmeranteils	195
c.	Übertragung des übernommenen Sonderbetriebsvermögens	198
d.	Übertragung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens	198
e.	Unentgeltliche Übertragung des übernommenen Anteils	201
f.	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, §§ 20, 24 UmwStG	203
g.	Verdeckte Einlage	207
h.	Realteilung	209
i.	Ergebnis	215
C.	Rechtsfolgenseite	216
I.	Grundsatz: Buchwertfortführung	216
II.	Rechtsfolgen steuerunschädlicher Übertragungen des übernommenen Mitunternehmeranteils	216
1.	Rechtsfolgen einer steuerschädlicher Weiterübertragung durch den weiteren Rechtsnachfolger	217
2.	Auswirkungen auf den in Gang gesetzten Fristlauf	219
3.	Ergebnis	227
III.	Rechtsfolgen einer Verletzung der Haltefrist.....	227
1.	Grundsatz: Rückwirkende Versagung der Buchwertfortführung....	227

2.	Rechtsfolgen der Sperrfristverletzung im Fall der Teilanteilsübertragung	229
3.	Rechtsfolgen der Sperrfristverletzung im Fall der Vollanteilsübertragung	239
4.	Verfahrenstechnische Umsetzung des rückwirkenden Buchwertansatzes	242
5.	Ergebnis	242
IV.	Rechtsfolgen des Rückbehalts von Sonderbetriebsvermögen ohne Berücksichtigung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG	244
1.	Grundsätze	244
a.	Rechtsfolgen im Fall der Teilanteilsübertragung.....	245
b.	Rechtsfolgen im Fall der Vollanteilsübertragung	248
aa.	Grundsätze	248
bb.	Anwendbarkeit der §§ 16, 34 EStG.....	250
cc.	Ausweichgestaltungen	252
	(A) Vermeidung von Sonderbetriebsvermögen.....	252
	(B) Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen	252
	(C) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt.....	253
	Achtes Kapitel:	
	Resümee	255

Literaturverzeichnis

- Althans, Jörg** Sonderbetriebsvermögen in Zusammenhang mit einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse, BB 1993, 1060
- Bauer, Jörg** Rechtsformwahl mittelständischer Unternehmen nach der Unternehmenssteuerreform, SJB 2000/2001, 117
- Baumbach, Klaus/
Hopt, Adolf** Handelsgesetzbuch Kommentar mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht, begründet von Dr. Adolf Hopt; bearbeitet von Dr. Dr. Klaus Baumbach, 30. Auflage, München: C.H.Beck, 2000 (Zitiert: Bearbeiter in Baumbach/Hopt, HGB)
- Becker, Enno** Die Grundlagen der Einkommensteuer, München/Berlin, 1940
- Biebelheimer, Marc** Einkommensteuerliche Behandlung der Schadensersatzleistungen des Arbeitgebers an Arbeitnehmer, BB 1997, 1446

- Binz, Mark K./
Mayer, Gerd** Die schrittweise Unternehmensnachfolge im Weg
vorweggenommener Erbfolge in Gefahr - der
Gesetzgeber muss handeln!,
DB 2001, 2116
- Bippus, Birgit Elsa** Raus aus der Mitunternehmerschaft, rein in die
Körperschaftsteuer - Überlegungen zur
steuerrechtlichen
Konzeption der Personengesellschaften,
DStR 1998, 749
- Blümich, Walter** Einkommensteuer, Körperschaftsteuer,
Gewerbsteuer
Kommentar (Loseblattsammlung),
herausgegeben von Dr. Klaus Ebling,
Band 1: §§ 1-8 EStG,
Band 2: §§ 9-24b EStG,
Band 5: Ertragsteuerliche Nebengesetze,
München: Vahlen, Stand: Mai 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Blümich, EStG/KStG/GewStG)
- Bodden, Guido** Übertragung eines Mitunternehmeranteils und
Überführung von wesentlichen Wirtschaftsgütern des
Sonderbetriebsvermögens ins Privatvermögen,
FR 1997, 757

- Bode, Christoph** Ertragsteuerliche Behandlung der (un)entgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen/eine Einzelpraxis nach dem UntStFG - Zur Neuregelung des § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG, DStR 2002, 114
- Bordewin, Arno** Gewerbesteuerlicher Verlustabzug bei Umwandlung einer einstöckigen in eine doppelstöckige Kommanditgesellschaft, DStR 1996, 1594
- Bordewin, Arno/
Brandt, Jürgen** Kommentar zum Einkommensteuergesetz EStG, Herausgegeben von Arno Bordewin und Jürgen Brandt, Band 5: §§ 16 - 22, Heidelberg: C.F. Müller Verlag, Stand: September 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Bordewin/Brandt, EStG)
- Boruttau, Ernst Paul** Grunderwerbssteuergesetz, Kommentar, begründet von Ernst Paul Boruttau und Otto Klein, fortgeführt von Hans Egly und Heinrich Sigloch (bis zur 12. Auflage), bearbeitet von Peter Fischer und Hans-Joachim Sack, 15. Auflage, München: Verlag C.H. Beck, 2002
(Zitiert: Bearbeiter in Boruttau, GrEStG)

Brandenberg, Hermann Bernwart	Personengesellschaftsbesteuerung nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, DStZ 2002, 511, 551
Brandenberg, Hermann Bernwart	Übertragung von Mitunternehmeranteilen oder Teilen von Mitunternehmeranteilen, NWB 2001, Fach 3, 11813
Brandenberg, Hermann Bernwart	Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften, NWB 2002, Fach 3, 12037
Brezing, Klaus	Durchsäuerungstheorie contra Bilanzbündeltheorie? Gedanken zum steuerrechtlichen Verständnis der Personengesellschaft. Zugleich Besprechung der BFH-Urteile vom 3.10.1973 I R 24/72, vom 4.4.1974 - I R 73/72 und vom 4.4.1974 - III R 168/72, FR 1974, 499
Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie/ Deutsche Ausgleichsbank	Nexxt Initiative Unternehmensnachfolge, Unternehmensnachfolge Die optimale Planung, Herausgegeben vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie und der Deutschen Ausgleichsbank, Stand: August 2002, Berlin: Möller Druck, 2002

Bürkle, Thomas/ Knebel, Andreas	Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften, DStR 1998, 1067
Carlé, Thomas	"Aufnahme" von Angehörigen in Unternehmen und Praxen zur vorweggenommenen Erbfolge, KÖSDI 2002, 13311
Carlé, Thomas/ Bauschatz, Peter	Nießbrauch bei Betriebsvermögen - zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2001, 12872
Carlé, Thomas/ Korn, Klaus/ Stahl, Rudolf/ Strahl, Martin/ Fuhrmann, Claas	Steueränderungen 2002 Orientierung - Beratung - Gestaltung StÄndG 2001 / UntStFG / AVmG / Bauabzugsteuer / StVbG / Familienförderung, Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2002 (Zitiert: Bearbeiter in Carlé/Korn/Stahl/Strahl/Fuhrmann, Steueränderungen 2002)
Catelaans, Heiner	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, 1083
Christoffel, Hans Günter	Probleme mit dem SBV bei Zuwendung eines Mitunternehmeranteils ErbBstg 2002, 226

Costede, Jürgen	Gewinn und Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht, StuW 1996, 19
Crezelius, Georg	Besteuerung aus Drittverhalten? - Überlegungen zu sog. Behaltefristen, FR 2002, 805
Crezelius, Georg	Das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans, FR 2003, 537
Düll, Alexander/ Fuhrmann, Gerd/ Eberhard, Martin	Übertragung eines Mitunternehmer(teil-)anteils bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen, DStR 2001, 1773
ERNST & YOUNG, Deutsche Allgemeine Treuhand AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ BDI, Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.	Die Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform Informationen, Analysen und Gestaltungsempfehlungen zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG), Redaktionelle Gesamtverantwortung: Bruno Hauber, Ulrike Höreth und Wolfgang Kessler, Bonn/Berlin: Stollfuß Verlag, 2002 (Zitiert: Bearbeiter in ERNST & YOUNG/BDI, UntStFG)
Fichtelmann, Helmar	Veräußerung und Aufgabe von Mitunternehmeranteilen, INF 1998, 77

- Fischer, Peter** Die Umgehung des Steuergesetzes - Zu den Bedingungen einer Bewahrung der Steuerrechtsordnung "aus eigener Kraft", DB 1996, 644
- Förster, Guido/
Brinkmann, Lars** Teilentgeltliche Nachfolge in betriebliche Einheiten, BB 2003, 657
- Förster, Guido/
Schmidtmann, Dirk** Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht mit einem Vergleich der sog. "Step transaction doctrine" im amerikanischen, britischen und belgischen Steuerrecht, StuW 2003, 114
- Förster, Ursula** Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Ertragsteuerrecht, FR 2002, 649
- Frotscher, Gerit** EStG,
Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
(Loseblattsammlung),
herausgegeben von Dr. Gerit Frotscher,
Band 2: § 5 bis § 9b EStG
Band 3: §§ 10-17a EStG,
Band 4: §§ 18-35 EStG,
6. Auflage, Freiburg: Haufe Verlag,
Stand Juli 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Frotscher, EStG)

- Fuisting, Bernhard** Die preußischen Gesetze über die direkten Steuern, Band I: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 7. Auflage, Berlin: Carl Heymanns Verlag
(Zitiert: Fuisting, Die preußischen Gesetze über die direkten Steuern, Band I)
- Fuisting, Bernhard/
Strutz, Georg** Das Preußische Einkommensteuergesetz 3. Auflage, Berlin: Carl Heymanns Verlag, 1907
(Zitiert: Fuisting/Strutz, Preußisches Einkommensteuergesetz)
- Funk, Thomas** Unternehmensakquisitionen und -restrukturierungen nach dem Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts,
BB 2002, 1231
- Gebel, Dieter** Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege vorweggenommener Erbfolge unter Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen,
DStR 1996, 1880
- Gebel, Dieter** Betriebsvermögensnachfolge - Erbfall und vorweggenommene Erbfolge
Einkommensteuer und Erbschaftsteuer,
2. Auflage, München: Verlag Vahlen, 2002
(Zitiert: Gebel, Betriebsvermögensnachfolge)

- Gebel, Dieter** Gesellschafternachfolge im Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht,
- Anteilsübertragungen unter Lebenden,
Anteilswerb von Todes wegen,
2. Auflage, Bielefeld: Erich Schmidt Verlag, 1997
(Zitiert: Gebel, Gesellschafternachfolge)
- Geck, Reinhard** Die Auswirkungen des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts auf die vorweggenommene Erbfolge und die Erbauseinandersetzung,
ZEV 2002, 41
- Geck, Reinhard** Neue Erschwernisse bei vorweggenommener Erbfolge über Personengesellschaftsanteile - Auswirkungen des BFH-Urteils vom 24.08.2000, R 51-98, DStR 2000, 1768,
DStR 2000, 2031
- Götz, Hellmut** Schenkungsteuerliche Folgen von Übertragungen gem. § 6 Abs. 3 EStG,
NWB 2003, Fach 10, Seite 1459
- Groh, Manfred** Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen: Ende der Ungewissheit?,
DB 2001, 2162

- Groh, Manfred** Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften,
ZIP 1998, 89
- Gschwendtner, Hubertus** Die atypisch stille Gesellschaft als beschränkt rechtsfähiges Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht
- zugleich eine Besprechung des BFH-Urteils vom 26. November 1996 VIII R 42/91 in BFHE 182, 101 -
DStZ 1998, 335
- Gschwendtner, Hubertus** Die Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH,
in Steuerrecht - Verfassungsrecht - Finanzpolitik,
Festschrift für Franz Klein,
Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1994
(Zitiert: Gschwendtner, FS Klein)
- Haas, Franz Josef** Ist die Bilanzbündeltheorie tatsächlich überholt?,
DStR 1997, 1706
- Hallerbach, Dorothee** Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht
Zivilrechtliche Einordnung und
einkommensteuerrechtliche Folgen,
München: C.H. Beck Verlag, 1999

- Hannes, Frank** Zu Telos und Anwendungsbereich der §§ 16 und 34 EStG,
DStR 1997, 685
- Haritz, Detlef/
Benkert, Manfred** Umwandlungssteuergesetz Kommentar,
herausgegeben von Detlef Haritz und Manfred Benkert,
2. Auflage, München: C.H.Beck, 2000
(Zitiert: Bearbeiter in Haritz/Benkert, UmwStG)
- Haritz, Detlev** Anmerkung zu OFD Nürnberg, Vfg. Vom 9.2.2000 -
S 1978b - 3/St 31, Umwandlung: Anwendung des §
15 Abs. 3 UmwStG auf Spaltungen in mehrstufigen
Unternehmensstrukturen,
GmbHHR 2000, 519
- Haritz, Detlev/
Wagner, Heidemarie** Steuerneutralität bei nichtverhältnismäßiger
Abspaltung,
DStR 1997, 181
- Hartmann, Rainer** Neuere Tendenzen zur Abgrenzung des Arbeitslohns
in der BFH-Rechtsprechung,
Inf 1997, 705

- Hermann, Carl/
Heuer, Gerhard/
Raupach, Arndt** Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz,
Kommentar (Loseblattsammlung),
herausgegeben von Prof. Dr. Arndt Raupach,
Band 5: §§ 6-6a EStG,
Band 9: §§ 11-15 EStG,
Band 10: §§ 15a-18 EStG,
Band 18: §§ 35-54a KStG/ UmwStG,
Band 20: Steuerreform 1999/2000/2002,
Jahresband 2002,
Köln: Otto Schmid Verlag, Stand: August 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Hermann/Heuer/Raupach,
EStG/KStG)
- Herrmann, Hans
Joachim** Die Personengesellschaft als Rechtssubjekt im Zivil-
und Steuerrecht,
DStZ 1998, 87
- Heuermann, Bernd/
Wagner, Klaus/
Ludes, Sylvia** Lohnsteuer,
Handbuch des gesamten Lohnsteuerrechts,
München: Verlag Franz Vahlen, Stand: April 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Heuermann/Wagner/Ludes,
Lohn-St)
- Hoffmann,
Wolf-Dieter** Unentgeltliche Übertragung eines (Teil)Betriebs
oder Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 EStG
i.d.F. des UntStFG,
GmbHR 2002, 236

- Hörger, Helmut/
Schulz, Andreas** Normspezifische Auslegung des Begriffs
"wesentliche Betriebsgrundlage" - Anmerkungen zum
BFH-Urteil v. 2.10.1997, IV R 84/96, DStR 1998, 76 -
DStR 1998, 233
- Horowski, Werner/
Altehoefer, Klaus** Kommentar zum Lohnsteuerrecht,
begründet von Werner Horowski und
Klaus Altehoefer,
fortgeführt von Volkmar Adler, Walter König, Werner
Sacher und Ulrich Stache
Heidelberg: Forkel Verlag, Stand: September 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Horowski/Altehoefer, LStR)
- Hübschmann, Walter/
Hepp, Ernst/
Spitaler, Armin** Abgabenordnung
Finanzgerichtsordnung,
Kommentar (Loseblattsammlung),
begründet von Walter Hübschmann, Ernst Spitaler
und Armin Spitaler,
Band II: §§ 5-50 AO,
Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG,
Stand: Juli 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Hübschmann/Hepp/Spitaler,
AO/FGO)

- Jülicher, Marc** Vertragliche Rückforderungsrechte und Weiterleitungsklauseln in Schenkungsverträgen - Steuerliche Auswirkungen ihrer Vereinbarung und ihrer Durchführung - DStR 1998, 1977
- Kazele, Dieter** Die Rechts- und Parteifähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, INF 2001, 335
- Kempermann, Michael** Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil - steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus der Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200
- Kempermann, Michael** Vorweggenommene Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften im Steuerrecht, FR 2003, 321
- Keuk, Brigitte** Die neuere Einkommensteuer-Rechtsprechung des BFH zur Gewinnrealisierung, zur Abwicklung eines Erbfalls und zur Behandlung der Beziehungen zwischen Familienangehörigen, StuW 1973, 74

- Kirchhof, Paul** EStG Kompakt-Kommentar
Einkommensteuergesetz,
Herausgegeben von Prof. Dr. Paul Kirchhof,
3. Auflage, Heidelberg: C.F. Müller Verlag, 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Kirchhof, EStG)
- Kirchhof, Paul/
Söhn, Hartmut/
Mellinghoff, Rudolf** Einkommensteuergesetz,
Kommentar (Loseblattsammlung),
herausgegeben von Dr. Paul Kirchhof und Dr.
Hartmut Söhn,
Band 4: § 4 EStG,
Band 10: §§ 14a-16 EStG,
Band 12: §§ 17-19a EStG
Stand: Juni 2003 (132. Ergänzungslieferung),
Heidelberg: C.F. Müller
(Zitiert: Bearbeiter in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff,
EStG)
- Klein, Franz** Abgabenordnung - einschließlich Steuerstrafrecht -
8. Auflage, München: Verlag C.H. Beck, 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Klein, AO)
- Klein-Blenkers,
Friedrich** Unternehmensnachfolge in Zahlen,
ZEV 2001, 329
- Klumpp, Hans-
Herrmann** Teilanteilsveräußerungen unter Zurückbehaltung
wesentlicher Betriebsgrundlagen,
ZEV 2001, 55

- Knobbe-Keuk, Brigitte** Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln: Otto Schmidt Verlag, 1993
(Zitiert: Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht)
- Knobbe-Keuk, Brigitte** Aktuelle Rechts- und Steuerprobleme der mittelständischen Unternehmen, StJB 91/92, 215
- Korn, Klaus** Vermeidbare Gewinnrealisierungen bei Übertragung oder Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen KÖSDI 1997, 11219
- Korn, Klaus/
Carlé, Dieter/
Stahl, Rudolf/
Strahl, Martin** Einkommensteuergesetz, Kommentar, Herausgegeben von Klaus Korn, Martin Strahl, Dieter Carlé und Rudolf Stahl, Band 1: §§ 1-14, Band 2: §§ 15-99, Bonn: Stollfuß Verlag, Stand: Juli 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Korn, EStG)
- Krölller, Gerhard/
Fischer, Elke/
Dürr, Reiner** Steht die vorweggenommene Erbfolge bei Mitunternehmeranteilen an Personengesellschaften vor dem Ende?, BB 2001, 1707

- Larenz, Karl/
Canaris, Claus-
Wilhelm** Methodenlehre der Rechtswissenschaft
3. Auflage, Berlin/Heidelberg/New York+B208:
Springer Verlag, 1995
(Zitiert: Larenz/Canaris, Methodenlehre der
Rechtswissenschaft)
- Ley, Ursula** Sonderbetriebsvermögen in der Beratungspraxis,
KÖSDI 2003, 13907
- Ley, Ursula** Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von
Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen
nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6
Abs. 5 S. 3 EStG,
KÖSDI 2001, 12982
- Littmann, Eberhard/
Bitz, Horst/
Pust, Hartmut** Das Einkommensteuerrecht,
Kommentar (Loseblattsammlung),
begründet von Eberhard Littmann,
herausgegeben von Dr. Horst Bitz und
Hartmut Pust,
Band 2: §§ 6-12 EStG,
Band 3: §§ 13-18 EStG,
Stuttgart: Schäffer Poeschel Verlag,
Stand September 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Littmann/Bitz/Pust, EStG)
- Märkle, Rudi** Der Fluch des Sonderbetriebsvermögens
- wie entgeht man ihm?,
DStZ 1997, 233

- Märkle, Rudi** Die Übertragung eines Bruchteils eines Gesellschaftsanteils bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen,
DStR 2001, 685
- Märkle, Rudi** Neue Beratungssignale der Rechtsprechung zur Mitunternehmerschaft,
DStR 2000, 797
- Märkle, Rudi** Strategien zur Vermeidung der Zwangsentnahme von Sonderbetriebsvermögen bei qualifizierter Nachfolge,
FR 1997, 135
- Meißner, Kurt** Die Bilanzbündeltheorie - eine meisterhafte Schöpfung der Rechtsprechung?,
StbJb 1972/73, S.127 ff.
- Mitsch, Bernd** Übertragungen im Bereich von Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften nach dem UntStFG,
Inf 2002, 77
- Mitsch, Bernd** Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils unter Vorbehaltsnießbrauch,
INF 2003, 388

- Mössner, Jörg
Manfred/
Seeger, Siegbert F.** Körperschaftsteuergesetz,
Kommentar,
Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Stand:
Juni 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Mössner/Seeger, KStG)
- Müller, Welf/
Hoffmann,
Wolf-Dieter** Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften
Gesellschaftsrecht - Steuerrecht,
Herausgegeben von Dr. Welf Müller und Dr. Wolf-
Dieter Hoffmann,
2. Auflage, München: Verlag C.H. Beck, 2002
(Zitiert: Bearbeiter in Müller/Hoffmann, Beck Hdb.
Personengesellschaften)
- Münchener
Kommentar** Münchener Kommentar zum Bürgerlichen
Gesetzbuch,
Band 5: Schuldrecht - Besonderer Teil III (§§ 705-
853)
Partnerschaftsgesellschaftsgesetz -
Produkthaftungsgesetz
3. Auflage, München: C.H.Beck'sche
Verlagsbuchhandlung, 1997
(Zitiert: Bearbeiter in MünchKomm, BGB, Band 5)
- Neumann, Steffen** Einkünfteermittlung und Bilanzierung in
Personengesellschaften Einheit der Gesellschaft -
Vielheit der Gesellschafter,
GmbHHR 1997, 621

- Nickel, Jörg R./
Klein, Manfred** Qualifizierte Nachfolge in Mitunternehmeranteile bei
Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen,
FR 2003, 954
- Niehus, Ulrich/
Wilke, Helmuth** Die Besteuerung der Personengesellschaften
2. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2002
(Zitiert: Niehus/Wilke, Besteuerung der
Personengesellschaften)
- Offerhaus, Klaus** Aufnahme eines Teilhabers in ein
Einzelunternehmen gegen Zuzahlung ins
Privatvermögen,
in: Umwandlungen im Zivil- und Steuerrecht,
Festschrift für Siegfried Widmann, Seite 441,
herausgegeben von Franz Wassermeyer, Dieter
Mayer und Norbert Rieger,
München, 2000
(Zitiert: Offerhaus, FS Widmann)
- Orth, Manfred** Umwandlung durch Anwachsung,
DStR 1999, 1011, 1053
- Ott, Hans** Sonderbetriebsvermögen und Ergänzungsbilanzen
bei Umwandlungen,
GStB 2000, 375

- Patt, Joachim/
Rasche, Ralf** Veräußerung des Bruchteils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückhaltung des wesentlichen Sonderbetriebsvermögens als begünstigter Vorgang gemäß § 16 I Nr. 2, § 34 EStG?, DStR 1996, 645
- Paus, Bernhard** Der "Fluch des Sonderbetriebsvermögens" bei Teilanteilsübertragung - Gefahren der verschärften Rechtsprechung und Ausweichgestaltungen -, INF 2001, 109
- Paus, Bernhard** Realteilung: Gestaltungsmöglichkeiten und Gefahrenmomente, GStB 2003, 19
- Paus, Bernhard** Die steuerliche Behandlung der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen, StWarte 2003, 49
- Pickhardt, Natalie** Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Umwandlungen gewerblicher Unternehmen nach dem neuen Umwandlungsrecht, Darstellung und betriebswirtschaftliche Würdigung, Lohmar, Köln: Josef Eul Verlag, 1998 (Zitiert: Pickhardt, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Umwandlungen)

Pinkernell, Reimar	Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, (Zitiert: Pinkernell, Einkünftezurechnung)
Reiß, Wolfram	Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften; Stbg 1999, 356
Röhrig, Alfred	Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage Das überraschende BMF-Schreiben vom 16.8.2000 EStB 2000, 390
Röhrig, Alfred	Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Nachfolgeneration Einheits- oder Trennungstheorie?, EStB 2002, 475
Rund, Thomas	Die Aufnahme eines Partners oder eines Kindes in ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft - Neue Tendenzen unter Berücksichtigung des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 18.10.1999, GrS 2/98, DStR 2000, 64 -; DStR 2000, 265
Rund, Thomas	Übertragung von (anteiligen) Mitunternehmeranteilen § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG - Fallbeispiele; EStB 2002, 155

- Ruppe, Hans Georg** Gewinnrealisierung im Steuerrecht,
Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch
Umsatzakt und durch Steuerentstrickung sowie des
Besteuerungsaufschubs,
Herausgegeben im Auftrag der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.,
von Hans Georg Ruppe,
Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1981
(Zitiert: Bearbeiter in Ruppe, Gewinnrealisierung im
Steuerrecht)
- Schmidt, Karsten** Die BGB-Außengesellschaft: rechts- und parteifähig
Besprechung des Grundlagenurteils II ZR 331/00
vom 29.01.2001,
NJW 2001, 993
- Schmidt, Karsten** Gesellschaftsrecht
4. Auflage, Köln/Berlin/Bonn/München: Heymanns
Verlag, 2002
- Schmidt, Ludwig** Anmerkung zum Urteil des BFH vom 19.3.1991 - VIII
R 76/87,
DStR 1991, 872
- Schmidt, Ludwig** Einkommensteuergesetz
Kommentar,
herausgegeben von Prof. Dr. Ludwig Schmidt,
22. Auflage, München: C.H.Beck, 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Schmidt, EStG)

- Schmidt, Ludwig** Einkommensteuergesetz
Kommentar,
herausgegeben von Prof. Dr. Ludwig Schmidt,
17. Auflage, München: C.H.Beck, 1998
(Zitiert: Bearbeiter in Schmidt, EStG, 17. Auflage
1998)
- Schmidt, Ludwig** Einkommensteuergesetz
Kommentar,
herausgegeben von Prof. Dr. Ludwig Schmidt,
18. Auflage, München: C.H.Beck, 1999
(Zitiert: Bearbeiter in Schmidt, EStG, 18. Auflage
1999)
- Schmidt, Ludwig** Einkommensteuergesetz
Kommentar,
herausgegeben von Prof. Dr. Ludwig Schmidt,
19. Auflage, München: C.H.Beck, 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Schmidt, EStG, 19. Auflage
2000)
- Schmitt, Michael/
Franz, Roland** Die Umstrukturierung von Personenunternehmen im
Lichte des Berichts zur Fortentwicklung des
Unternehmenssteuerrechts,
BB 2001, 1278
- Schneider, Norbert** Sonderbetriebsvermögen - Rechtsgrundlage und
Umfang,
Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2000
(Zitiert: Schneider, Sonderbetriebsvermögen)

- Schön, Wolfgang** Die "Betriebsaufgabe" des Gesellschaftsanteils - ein steuerrechtliches Phantom,
BB 1988, 1866
- Schoor, Hans Walter** Realteilung einer Personengesellschaft,
BBK 2003, Fach 14, 1399
- Schulze zur Wiesche, Dieter** Übertragung von Bruchteilen eines Mitunternehmeranteils und Sonderbetriebsvermögen,
FR 1999, 988
- Schulze zur Wiesche, Dieter** Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung des Betriebsvermögens nach dem Entwurf des UntStFG,
FR 2001, 1096
- Schulze zur Wiesche, Dieter** Wesentliche Grundlagen bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen,
StBp 1998, 141
- Schulze zur Wiesche, Dieter** Aufnahme von Kindern in ein bisheriges Einzelunternehmen,
Stbg 2002, 311
- Serafini, Jürgen** Trennung von Anteil und SBV, Erbfolgebesteuerung 2001, 131

Serafini, Jürgen	Übertragung von Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen, Erbfolgebesteuerung 2001, 194
Serafini, Jürgen	Veränderte Steuerrechtslage bei der Unternehmensnachfolge, Erbfolgebesteuerung 2002, 40
Söffing, Günter	Besteuerung der Mitunternehmer, 4. Auflage, Berlin: NWB Herne, 1994 (Zitiert: Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer)
Spiegelberger, Sebastian/ Wärholz, Eckhard	Die Übertragung und Besteuerung stiller Reserven in den Mitunternehmerschaft, Zugleich eine Stellungnahme zum Bericht des BMF zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1093
Stahl, Martin	Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, KÖSDI 2002, 13535
Storg, Peter	Qualifizierte Nachfolge in Gesellschaftsanteile nach neuester Rechtslage, DStR 2002, 1384
Strahl, Martin	Fortentwicklung der Unternehmenssteuerreform: Hinweise zu den Gesetzesänderungen, KÖSDI 2002, 13164

- Strahl, Martin** "Gestaltungssperre" Gesamtplanrechtsprechung,
KÖSDI 2003, 13918
- Strutz, Georg** Handbuch der Reichssteuergesetze,
Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
Zweiter Band: §§ 19-117-Anhang,
Berlin: Verlag von Otto Liebmann, 1929
(Zitiert: Strutz, Hdb Reichssteuergesetze -
Kommentar zur EStG, Bd. II)
- Tiedtke, Klaus/
Wälzholz, Eckhard** Zur Übertragung eines Teilanteils an einem
Mitunternehmeranteil und zur verdeckten Einlage
nach altem und neuem Recht
- Zugleich eine Besprechung des Urteils des FG
Münster vom 20.5.1998 -1 K 2911/96 G, F -,
DB 1999, 2026
- Tiedtke, Klaus/
Wälzholz, Eckhard** Rechtsfragen zur steuerlich begünstigten
Tätigkeitsbeendigung bei Veräußerung eines
(Teil-)Betriebes
- Voraussetzungen und Sonderfälle bei
Weiterführung oder Aufnahme einer nicht identischen
Tätigkeit -,
DStR 1999, 217

- Tipke, Klaus** Die Steuerrechtsordnung,
Band I: Wissenschaftsorganisatorische,
systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche
Grundlagen,
2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt: 2000
(Zitiert: Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I)
- Tipke, Klaus** Die Steuerrechtsordnung,
Band II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung
auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem,
Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt: 1993
(Zitiert: Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II)
- Tipke, Klaus** Zur Problematik einer rechtsformunabhängigen
Besteuerung der Unternehmen,
NJW 1980, 1079
- Tipke, Klaus** Die Steuerrechtsordnung,
Band III: Föderative Steuerverteilung,
Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der
Steuerrechtsordnung,
Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt: 1993
(Zitiert: Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III)
- Tipke, Klaus** Rechtsprechung zur Einkommensteuer,
StuW 1975, 327

- Tipke, Klaus/
Lang, Joachim** Steuerrecht,
begründet von Prof. Dr. Klaus Tipke,
fortgeführt von Prof. Dr. Joachim Lang,
17. Auflage, Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 2002
(Zitiert: Bearbeiter in Tipke/Lang, Steuerrecht)
- Tismer, Wolfgang/
Ossenkopp, Matthias** Veräußerung von Kommanditanteilen bei Vorliegen
von Sonderbetriebsvermögen,
FR 1992, 39
- Troll, Max/
Gebel, Dieter/
Jülicher, Marc** Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz,
Kommentar,
München: Verlag Franz Vahlen, Stand: April 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG)
- Trzaskalik, Christoph** Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und
Gesamtrechtsnachfolge,
StuW 1979, 97
- Weber, Klaus** Verlust der Tarifbegünstigung bei Veräußerung eines
Personengesellschaftsanteils und gleichzeitiger
Buchwertfortführung des Sonderbetriebsvermögens,
Anmerkung zum BFH-Urteil vom 19.3.1991
- I R 76/87,
DB 1991, 2560

- Wendt, Michael** Teilanteilsübertragung und Aufnahme eines
Gesellschafters in ein Einzelunternehmen nach den
Änderungen des EStG durch das UntStFG,
FR 2002, 127
- Wendt, Michael** Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen
Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer - § 6 Abs.
5 EStG idF des UntStFG als zweiter Versuch zur
"Wiedereinführung des Mitunternehmer-Erlasses",
FR 2002, 53
- Wendt, Michael** Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmer-
anteilen,
Stbg 1999, 1
- Widmann, Siegfried/
Mayer, Dieter** Umwandlungsrecht,
Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz
Kommentar (Loseblattsammlung),
von Dr. Siegfried Widmann und Dr. Dieter Mayer,
Band 2: §§ 1-78 UmwG,
Band 3: §§ 60-213 UmwG,
Band 5: §§ 11-27 UmwStG,
Bonn: Stollfuß Verlag, Stand: Juli 2003
(Zitiert: Widmann/Mayer, UmwR)

- Winkeljohann, Norbert** Nießbrauch an privatem und betrieblichem Grundbesitz
- Vorteilhaftigkeitsanalyse und Gestaltungsempfehlungen -
Heidelberg: Physika-Verlag, 1987
(Zitiert: Winkeljohann, Nießbrauch an privatem und betrieblichem Grundbesitz)
- Winter, Willi** Unentgeltlicher Übergang eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils vom Gesellschafter auf die GmbH,
GmbHHR 1994, 110
- Zimmermann, Reimar/
Hottmann, Jürgen/
Hübner, Heinrich/
Schaeberle, Jürgen/
Völkel, Dieter** Die Personengesellschaft im Steuerrecht,
von Reimar Zimmermann, Jürgen Hottmann,
Heinrich Hübner, Jürgen Schaeberle und Dieter
Völkel,
8. Auflage, Achim: Erich Fleischer Verlag, 2003
(Zitiert: Bearbeiter in Zimmermann,
Personengesellschaft im Steuerrecht)

**Abkürzungs-
verzeichnis**

**Kirchner, Hildebert/
Butz, Cornelia** Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache
begründet von Hildebert Kirchner,
fortgeführt und bearbeitet von Cornelia Butz,
5. Auflage, Berlin: deGruyter Recht, 2003
(Zitiert: Kirchner/Butz, Abkürzungsverzeichnis)

Erstes Kapitel:

Einleitung, Gegenstand und Gang der Untersuchung

Die Bedeutung der Unternehmensnachfolge für die steuerliche Beratungspraxis hat in den letzten Jahren enorm zugenommen und steigt auch aktuell weiter stetig an. Unter anderem aufgrund des Rückzugs der Gründergeneration der Nachkriegszeit steht in den nächsten fünf Jahren in ca. 355.000 (Familien-)Unternehmen des Mittelstandes ein Generationswechsel an der Unternehmensspitze an; allein für das Jahr 2002 wurden seinerzeit ca. 71.000 Nachfolgefälle prognostiziert.¹

Gegenstand dieser Untersuchung sind gewerblich tätige Unternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft. Im steuerrechtlichen Sprachgebrauch haben sich für diese gewerblichen Personengesellschaften die Begriffe "Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer bzw. Mitunternehmeranteil" eingebürgert.²

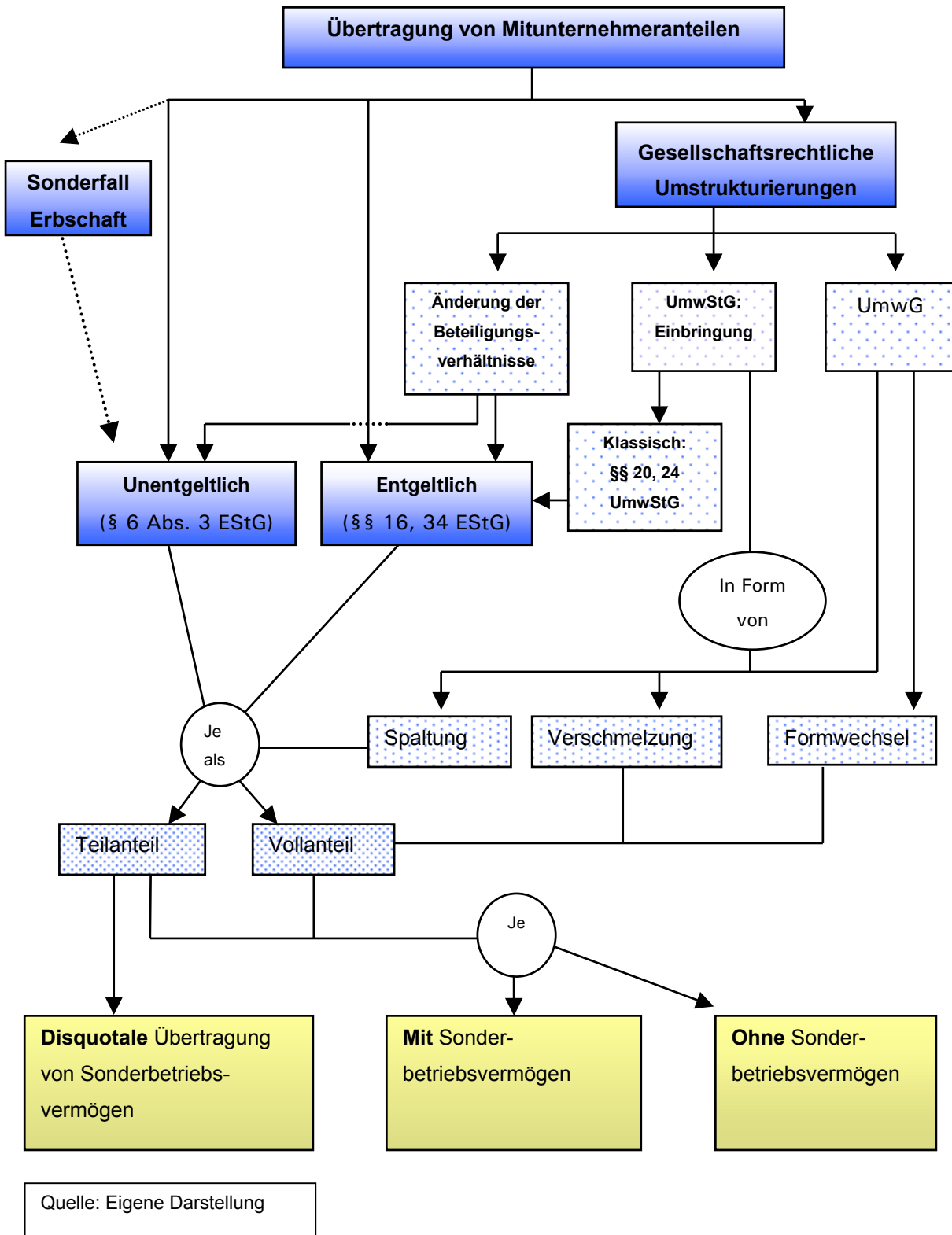
Diese Mitunternehmeranteile eignen sich insbesondere für die partielle Vorwegnahme der Erbfolge hervorragend.³ Der besondere Vorteil liegt darin, dass der präsumtive Erbe durch die Beschränkung der Übertragung auf einen Teil-Mitunternehmeranteil zunächst in eine Arbeits- und Haftungsgemeinschaft mit dem Übertragenden eingebunden wird. Zum Einen hat der Übernehmer dadurch die Gelegenheit, sich auf die kommenden unternehmerischen Aufgaben vorzubereiten. Zum Anderen kann sich der Übertragende ein Urteil darüber bilden, ob der Übernehmer tatsächlich den Aufgaben gewachsen ist.

¹ Die Zahlen beruhen auf einer empirischen Untersuchung des Instituts für Mittelstandsforschung Bonn (www.ifm-bonn.de: "Unternehmensnachfolge - ein aktuelles Problem", Stand September 2002). Auch das Bundesministerium der Wirtschaft und Technik sowie die Deutsche Ausgleichsbank prognostizieren in der gemeinsam herausgegebenen Broschüre "Unternehmensnachfolge - Die optimale Planung", Stand August 2002 jährlich ca. 70.000 "Unternehmensnachfolgen" im vorstehenden Sinne in den nächsten Jahren. Vgl. auch den Beitrag von Klein-Blenkers in ZEV 2001, 329 m.w.N.

² Die Begrifflichkeiten werden nachfolgend noch ausführlicher erläutert.

³ So auch Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 856.

Die folgende Grafik verdeutlicht, in welchen Sachverhaltskonstellationen und Gestaltungen es zu einer Übertragung von Mitunternehmeranteilen kommen kann, wobei sich die vorliegende Untersuchung mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Rahmen der vorweggenommenen Unternehmensnachfolge beschäftigt.



Die zentrale Vorschrift für die steuerliche Würdigung der Unternehmensnachfolge in Mitunternehmerschaften findet sich in § 6 Abs. 3 EStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, der die Übertragung von Mitunternehmeranteilen zum Buchwert ermöglicht, so dass angesammelte stille Reserven nicht aufgedeckt und versteuert werden müssen.⁴

Um diese Vorschrift ist es in der wissenschaftlichen Diskussion in den letzten Jahren recht ruhig geworden, nachdem die Fragen, die sich um § 6 Abs. 3 EStG bzw. deren Vorgängervorschrift § 7 EStDV ranken, im Wesentlichen durch Rechtsprechung und Literatur geklärt worden sind.⁵ In der jüngsten Vergangenheit hat der Gesetzgeber jedoch etliche wichtige Neuregelungen zur Besteuerung von Personengesellschaften geschaffen, die auch die Unternehmensnachfolge erfassen.⁶ Im Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) haben die in diesem Zusammenhang interessierenden Novellierungen vorerst ihren Abschluss gefunden.⁷ Durch das UntStFG hat die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen erstmals eine ertragsteuerliche Kodifizierung erfahren. Erklärtes Ziel war dabei in erster Linie die Erleichterung der Unternehmensnachfolge sowie der Erhalt betrieblicher Einheiten.⁸ Ob diese Vorgabe erfüllt wurde, wird diese Untersuchung zeigen.

Allein diese beiden wichtigen Entwicklungen - die Zunahme der Bedeutung der Unternehmensnachfolge für die steuerliche Beratungspraxis und die mehrfachen Gesetzesänderungen - geben ausreichend Anlass zu einer eingehenden steuerlichen Würdigung der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen.⁹

⁴ Vgl. Glanegger in Schmidt, EStG, § 6, Rn. 473; Fischer in Kirchhof, EStG, § 6, Rn. 181 ff.

⁵ So auch Geck in DStR 2000, 2031; die wissenschaftliche Literatur und die steuerrechtliche Rechtsprechung beschäftigte sich hauptsächlich mit der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen sowie der Aufnahme eines Sozius in ein Einzelunternehmen, jeweils unter Berücksichtigung etwaigen Sonderbetriebsvermögens.

⁶ Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999, BGBl. I 1999, S. 402; Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858.

⁷ Vgl. Fn. zuvor.

⁸ Vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. A. und B. m.w.N.

⁹ Laut Hoffmann stellen "die ab 1999 gültige Einführung und die darauf folgenden Reparaturen und rückwirkende Wiederaufhebungen der einschlägigen Vorschriften einen kaum mehr zu überbietenden Musterfall für (teilweise) überflüssige, ideologisch-fiskalisch vorgefasste, überstürzte und undurchdachte Gesetzgebung dar" (Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1000). Nach (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

Bei den in dieser Abhandlung im Fokus stehenden mittelständischen Personengesellschaften ist es keine Seltenheit, dass die Gesellschafter in ihrem Privateigentum stehende Wirtschaftsgüter ihrem Unternehmen als sog. Sonderbetriebsvermögen zur betrieblichen Nutzung überlassen.¹⁰ Diese Gesellschafter sind häufig nicht nur an einer steuergünstigen Übertragung ihres Gesellschaftsanteils interessiert. Gleichzeitig wollen sie vorhandenes Sonderbetriebsvermögen - etwa zur Alterssicherung - in ihrem Eigentum behalten, was die steuerliche Unternehmensnachfolgeplanung un-
gemein erschwert. Märkle spricht in einem Beitrag aus dem Jahre 1997 sogar von dem "Fluch des Sonderbetriebsvermögens".¹¹

Aus diesem Grunde soll das Augenmerk im Folgenden insbesondere auf die Behandlung von Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Unternehmensnachfolge gelenkt werden.

Schon die einleitenden Worte lassen erkennen, wie problembeladen die Besteuerung der Personengesellschaft ist. Die Besteuerung der Personengesellschaften gehört unbestritten zu den komplexesten und kompliziertesten Materien des Steuerrechts und beschäftigt Rechtsprechung und Steuerwissenschaft seit jeher.¹²

Dies liegt zum Einen daran, dass der Besteuerung der Personengesellschaften keine - allenfalls eine rudimentäre - gesetzliche Regelung zugrunde liegt. Das Ertragsteuerrecht¹³ erfasst grundsätzlich nur natürliche Personen und Körperschaften.¹⁴ Es ist daher der Rechtsprechung und Steuerwissenschaft überlassen, anhand der Vorga-

Ansicht von Carlé ist "§ 6 Abs. 3 EStG ein Paradebeispiel dafür, dass der Gesetzgeber - zumindest auf dem Gebiet des Steuerrechts - nicht mehr in der Lage ist, ein Gesetz zu verabschieden, das logisch nachvollziehbar und praktisch zu handhaben ist" (Carlé in KÖSDI 2002, 13311 (13319), Anm. (57)). Diesen plastischen Einschätzungen ist in jedem Fall insofern beizupflichten, als die Neuregelung eine eingehende Betrachtung verdient.

¹⁰ Eine präzisere Definition des Begriffs "Sonderbetriebsvermögen" folgt.

¹¹ Märkle in DStZ 1997, 233.

¹² Vgl. nur Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 368, § 9, Anm. I. 3; Herrmann in DStZ 1998, 87.

¹³ Die Gruppe der Ertragsteuern erfasst die - grundsätzlich rechtsformneutrale - Gewerbesteuer einerseits sowie die Einkommenssteuer für Personenunternehmen bzw. die Körperschaftssteuer für Kapitalgesellschaften andererseits, vgl. Bauer in SJB 2000/2001, 117 (119). Die vorliegende Abhandlung beschränkt sich auf die letzte Fallgruppe.

ben des kodifizierten Steuerrechts ein System der Besteuerung von Personengesellschaften zu entwickeln.

Grundstein eines jeden Besteuerungssystems ist die Frage nach der Steuersubjektivität, d.h. wer letztlich zur Steuerzahlung herangezogen werden kann. Der Personengesellschaft wird im Steuerrecht nach dem gegenwärtigen Stand der wissenschaftlichen Diskussion nur in sehr eingeschränktem Maße die Steuersubjektfähigkeit zugesprochen.¹⁵ Danach ist auch bei gemeinschaftlich im Rahmen einer Personengesellschaft erzielten Gewinnen und Überschüssen der einzelne Gesellschafter Subjekt der Einkünfterzielung und der Einkunftsbesteuerung und nicht die Gesellschaft oder Gemeinschaft. Lediglich auf einer Vorstufe der Einkünftermittlung wird der Personengesellschaft eine partielle Steuersubjektivität zugesprochen, nämlich zur Feststellung der Einkunftsart und zur Gewinnermittlung.¹⁶ Die so festgestellten Einkünfte - nicht die einzelnen Geschäftsvorfälle - werden den Gesellschaftern anteilig im Jahr der Entstehung unmittelbar als originär eigene Einkünfte zugerechnet und bei diesen - je nach Rechtsnatur der Gesellschafter - der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterworfen.¹⁷ Für die Besteuerung der Personengesellschaft ist also nicht nur die Gesellschaft selbst, sondern daneben auch die Ebene ihrer Gesellschafter von Bedeutung. Dies verkompliziert die Betrachtung erheblich, da in der Personengesellschaft eine Vielzahl von Rechtsformen als Gesellschafter organisiert sein können, so dass u. U. verschiedene Besteuerungskonzepte zu beachten sind.¹⁸

¹⁴ Vgl. § 1 EStG, §§ 1-3 KStG.

¹⁵ Zur Steuersubjektivität der Personengesellschaft vgl. die nachfolgenden Ausführungen zum zweiten Kapitel, Anm. B m.w.N.

¹⁶ BFH GrS, Beschluss v. 3.7.1995 - GrS 1/93 in BStBl. II 1995, 617 (620 ff.); Niehus/Wilke, S. 23 ff., Anm. A.II., jeweils m.w.N. Die Grundzüge der Besteuerung der Personengesellschaft werden ebenfalls an anderer Stelle näher betrachtet, vgl. die Ausführungen zum zweiten Kapitel.

¹⁷ Etwas anderes gilt seit dem Veranlagungszeitraum 2002 für Einkünfte aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen gemäß § 3 Nr. 40 EStG und § 8b KStG, die den Gesellschaftern je nach Rechtsform gesondert zugerechnet werden (vgl. nur Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 408, 438 m.w.N).

¹⁸ Zur Veranschaulichung sei nur auf die klassische GmbH & Co. KG verwiesen. Hier sind i.R.d. Steuerplanung körper- und einkommensteuerliche Grundsätze zu beachten.

Darüber hinaus sind bereits die zivilrechtlichen Grundlagen zur Rechtsnatur der Personengesellschaft noch nicht abschließend geklärt.¹⁹ In erster Linie drehen sich die dogmatischen Streitfragen um die Frage der Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft. Um diese Frage rankt sich allerdings eine Vielzahl weiterer kontrovers diskutierter Problemfelder, so dass Karsten Schmidt beizupflichten ist, wenn er sagt, die Theorie der Gesamthand gehöre zu den "schwierigsten und umstrittensten Fragen der gegenwärtigen Zivilrechtsdogmatik."²⁰

Diese zivilrechtliche Problematik ist auch für das Steuerrecht von Interesse. Das Zivilrecht genießt nach mittlerweile überwiegender Ansicht zwar keinen Vorrang vor dem Steuerrecht. Dennoch bildet das Zivilrecht - nicht nur für die Besteuerung der Personengesellschaft - die Grundlage steuerrechtlicher Folgerungen; die einzelnen Steuertatbestände knüpfen oftmals an Begriffe des Zivilrechts an, um steuerbare Sachverhalte zu umschreiben, ohne diese immer selbst zu definieren. Aus der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit könnte z.B. auf die Steuersubjektivität der Personengesellschaft geschlossen werden. Daher geht die herrschende Meinung heute von der Präzedenz, d.h. der "Vorherigkeit" des Zivilrechts aus.²¹

Es bietet sich also an, zunächst die für die Besteuerung der Personengesellschaft relevanten zivil- und steuerrechtlichen Grundlagen und Begrifflichkeiten zu repetieren, um sich im Anschluss daran den Besonderheiten des § 6 Abs. 3 EStG für die Unternehmensnachfolge - unter Berücksichtigung etwaigen Sonderbetriebsvermögens - zuzuwenden.

Im Rahmen der Nachfolgeplanung geht es i.d.R. um Übertragungen auf natürliche Personen. Mit Rücksicht auf diese besondere Interessenlage werden Übertragungen unter Beteiligung von Körperschaften nur - soweit erforderlich - am Rande behandelt.

¹⁹ Die Rechtsnatur der Personengesellschaft ist auch nach den richtungsweisenden Entscheidungen des BGH vom 29.1.2001 und vom 16.7.2001 (II ZR 331/00 in NJW 2001, 1056 und II ZB 23/00 in NJW 2001, 3121) noch nicht abschließend geklärt. Über die steuerrechtlichen Konsequenzen dieser Entscheidungen - insbesondere im Hinblick auf die Steuersubjektivität von Personengesellschaften - wird im Folgenden noch zu sprechen sein.

²⁰ Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 196, § 8, Anm. III. 1. a).

²¹ Zu diesem Themenkomplex vgl. statt vieler Tipke, Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 43 ff., § 3 Anm. 3.; Pinkernell, Einkünftezurechnung, S. 104 ff. jeweils m.w.N.

Zweites Kapitel:

Die Personengesellschaft im Steuerrecht

A. Mitunternehmerschaft

I. Überblick

Der bereits eingeführte Begriff der Mitunternehmerschaft bezeichnet eine Personengesellschaft oder wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaften, die ein gewerbliches Unternehmen betreiben oder gewerblich geprägt i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG sind und deren Gesellschafter Mitunternehmer sind.²²

Mitunternehmer sind demnach insbesondere die Gesellschafter der "Gesellschaft bürgerlichen Rechts" (GbR), der "Offenen Handelsgesellschaft" (OHG), der "Kommanditgesellschaft" (KG) und der "Atypisch stillen Gesellschaft".

II. Gewerblichkeit

Das Tatbestandsmerkmal der Gewerblichkeit der Personengesellschaft folgt aus dem Sinn und Zweck des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Hinter dieser Vorschrift steckt der Gedanke, dass ein Steuerpflichtiger, der im Verbund mit anderen gewerbliche Einkünfte erzielt, gegenüber einem gewerblich tätigen Einzelunternehmer steuerlich nicht anders behandelt werden kann; es soll eine Annäherung an die Besteuerung der gewerblichen Einzelunternehmer erreicht werden.²³ Diese steuerliche Gleichbehandlung lässt sich nur rechtfertigen, solange man von vergleichbaren Sachverhalten

²² Vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1, Abs. 2 und 3 EStG sowie BFH GrS, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 in BStBl. II 1984, 751 (768); BFH GrS, Beschluss v. 3.5.1993 - GrS 3/92 in BStBl. II 1993, 616 (621); H 138 Abs. 1 EStR 2001; Friedrich in Müller/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 40; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 167; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 504; Zimmermann, Personengesellschaft im Steuerrecht, Abschnitt J., Rn. 6, jeweils m.w.N.

²³ Vgl. dazu die ausführlicheren nachfolgenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. D. sowie statt vieler BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in BFH/NV 2000, 1554 (1555); BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI R 35/99 in BFH/NV 2001, 91 (92); BFH, Urteil v. 28.10.1999 - VIII R 41/98 in BStBl. II 2000, 339 (341); Friedrich in Müller/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 40; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 161 jeweils m.w.N.

der Einkünfteerzielung ausgeht, d.h. wenn auch die Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt.

Der Grundfall gewerblicher Betätigung ist in § 15 Abs. 2 EStG niedergelegt. Darüber hinaus gilt die Personengesellschaft unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch dann als Gewerbebetrieb, wenn sie nur teilweise gewerblich i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG tätig ist. Schließlich findet sich auch in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eine Erweiterung des Tatbestands der Gewerblichkeit. Danach gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine gewerbliche Tätigkeit in vorstehendem Sinne ausübt, in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, sofern ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschaft sind, zur Geschäftsführung befugt sind.²⁴

III. Mitunternehmereigenschaft der Gesellschafter

1. Überblick

Zur Anwendung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG genügt es nicht, dass die Personengesellschaft oder wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaften gewerblich tätig sind. Ihre Gesellschafter müssen auch als Mitunternehmer zu qualifizieren sein. Erforderlich sind demnach der zivilrechtliche Gesellschafterstatus der Beteiligten sowie deren steuerrechtliche Einordnung als Mitunternehmer i.S.d. EStG.

Der Begriff "Mitunternehmer" ist im Gesetz nicht abschließend definiert; es handelt sich vielmehr um einen Typusbegriff, der nur durch eine unbestimmte Anzahl von Merkmalen beschrieben werden kann.²⁵

²⁴ Klassisches Beispiel: Nicht gewerblich tätige GmbH & Co. KG, bei der die einzig persönlich haftende und geschäftsführende Gesellschafterin die Komplementär-GmbH ist.

²⁵ Statt vieler: BFH GrS, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 in BStBl. II 1984, 751 (769); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 250 ff.; Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, S. 48 jeweils m.w.N. Allgemeine Ausführungen zu den sog. "Typusbegriffen" finden sich bei Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5, Rn. 45.

Zunächst kann aber festgehalten werden, dass die in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verwendeten Begriffe "Unternehmer" und "Mitunternehmer" gleichrangig sind und sich nur dadurch voneinander unterscheiden, dass der Mitunternehmer seine unternehmerische Tätigkeit nicht allein, sondern im Verbund mit anderen (Mit-)Unternehmern ausübt.²⁶ Dieser Verbund stellt dann die Mitunternehmerschaft dar.

In subjektiver Hinsicht können nach den von der Finanzrechtsprechung entwickelten Merkmalen zur Definition des Mitunternehmers alle natürlichen und juristischen Personen Mitunternehmer einer Personengesellschaft sein.²⁷ Auch die Personengesellschaft selbst kann wiederum Mitunternehmerin einer Personengesellschaft sein.²⁸

2. Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko

Das entscheidende Merkmal eines Mitunternehmers ist jedoch, dass der Steuerpflichtige aufgrund des zivilrechtlichen Gesellschaftsverhältnisses zusammen mit anderen Personen Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt.²⁹ Diese beiden Kriterien müssen zwar beide vorliegen, können aber unterschiedlich stark ausgeprägt sein; entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse, nach dem im Einzelfall u.U. ein Weniger an Mitunternehmerrisiko durch ein entsprechendes Mehr an Mitunternehmerinitiative und umgekehrt ausgeglichen werden kann.³⁰

²⁶ BFH GrS, Beschluss v. 3.5.1993 - GrS 3/92 in BStBl. II 1993, 616 (621); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 250 ff., 257; Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, S. 48 jeweils m.w.N.

²⁷ Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 251 ff.; Niehus/Wilke, Besteuerung der Personengesellschaften, S. 48, Anm. III. 1; Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, S. 51 jeweils m.w.N.

²⁸ BFH GrS, Beschluss v. 25.2.1991 - GrS 7/89 in BStBl. II 1991, 691; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 252 ff.; Niehus/Wilke, Besteuerung der Personengesellschaften, S. 48, Anm. B. III. 1., S. 58, Anm. B. V. 2.

²⁹ BFH GrS, Beschluss v. 3.5.1993 - GrS 3/92 in BStBl. II 1993, 616 (621); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 262; Friedrich in Müller/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 40; Niehus/Wilke, Besteuerung der Personengesellschaften, S. 48, Anm. B. III. 1. jeweils m.w.N.

³⁰ BFH GrS, Beschluss v. 3.5.1993 - GrS 3/92 in BStBl. II 1993, 616 (621 f.); BFH GrS, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 in BStBl. II 1984, 751 (769 f.); BFH, Urteil v. 16.12.1997 - VIII R 32/90 in (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

Mitunternehmerinitiative umschreibt vor allem die Möglichkeit zur Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. den Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen - etwa einem Geschäftsführer, Prokuristen oder leitenden Angestellten - obliegen. Dabei ist bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschaftsrechten ausreichend, die allerdings zumindest den einem Kommanditisten nach dem HGB zustehenden Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sein müssen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten gemäß § 716 Abs. 1 BGB entsprechen.³¹

Mitunternehmerrisiko ist gegeben, wenn der Gesellschafter gesellschaftsrechtlich oder in wirtschaftlich vergleichbarer Form am Erfolg oder Misserfolg des gewerblichen Unternehmens teilnimmt. I.d.R. wird dieses Risiko durch die Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens - inklusive des Geschäftswerts - vermittelt. Aus diesem Grunde gilt auch der atypisch stille Gesellschafter, der nicht nur am Gewinn und Verlust der Gesellschaft, sondern darüber hinaus auch an den stillen Reserven beteiligt ist, als Mitunternehmer, da er dadurch am Geschäftsrisiko beteiligt ist. Was die Verlustbeteiligung betrifft, genügt bereits das Risiko einer unbeschränkten Außenhaftung und zwar selbst dann, wenn im Innenverhältnis ein Freistellungsanspruch besteht.³²

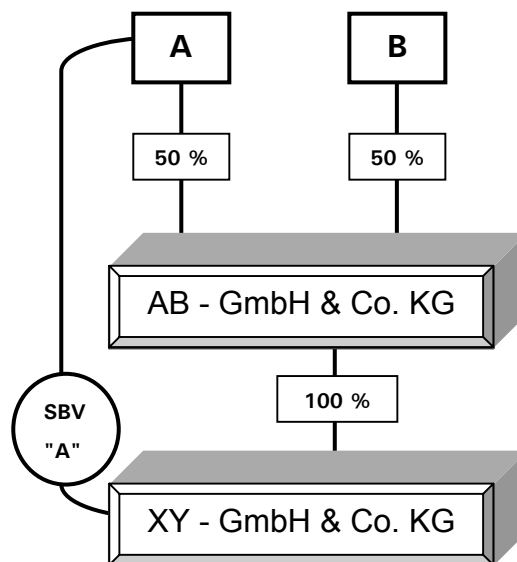
BStBl. II 1998, 480 (482 f.); BFH, Urteil v. 15.10.1998 - IV R 18/98 in BStBl. II 1999 (287 f.); BFH, Urteil v. 28.10.1999 - VIII R 66-70/97 in BStBl. II 2000, 183 (184); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 262; Friedrich in Müller/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 40; Niehus/Wilke, Besteuerung von Personengesellschaften, S. 48, Anm. B. III. 1. jeweils m.w.N.

³¹ Zum Kriterium der Mitunternehmerinitiative vgl. BFH GrS, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 in BStBl. II 1984, 751 (769 f.); BFH, Urteil v. 11.10.1988 - VIII R 328/83 in BStBl. II 1989, 762; BFH, Urteil v. 1.8.1996 - VIII R 12/94 in BStBl. II 1997, 272 (275 ff.); BFH, Urteil v. 4.11.1997 - VIII R 18/95 in DStR 1998, 843; BFH, Urteil v. 4.2.1999 - VIII R 43/98 in BFH/NV 1999, 1196 (1197); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 263; Niehus/Wilke, Besteuerung von Personengesellschaften, S. 50, Anm. B. III. 3. jeweils m.w.N.

³² Zum Kriterium des Mitunternehmerrisikos vgl. BFH GrS, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 in BStBl. II 1984, 751 (769 f.); BFH, Urteil v. 5.6.1986 - IV R 272/84 in BStBl. II 1986, 802 (805); BFH, Urteil v. 14.8.1986 - IV R 131/84 in BStBl. II 1987, 60 (61); BFH, Urteil v. 9.10.1986 - IV R 235/84 in BStBl. II 1987, 124 (125); BFH, Urteil v. 10.11.1987 - VIII R 166/84 in BStBl. II 1989, 758 (759); BFH, Urteil v. 16.12.1997 - VIII R 32/90 in BStBl. II 1998, 480 (482); BFH, Urteil v. 28.10.1999 - VIII R 66-70/97 in BStBl. II 2000, 183 (184); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 264; Niehus/Wilke, Besteuerung von Personengesellschaften, S. 49, Anm. B. III. 2.; Weilbach/Weilbach in StB 2000, 176 ff. jeweils m.w.N.

3. Sonderfall: "Sondermitunternehmer"

Gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG steht der mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligte Gesellschafter einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich. Der mittelbar beteiligte Gesellschafter ist nach dieser Norm ebenfalls als (Sonder-)Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen, sofern er und die Personengesellschaft, die seine Beteiligung vermittelt, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind. Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft der Untergesellschaft unmittelbar zur Nutzung überlässt, sind daher als aktives Sonderbetriebsvermögen Teil des Gesamtbetriebsvermögens der Untergesellschaft.³³



Quelle:
Eigene Darstellung

³³ Zu diesem Absatz vgl. BFH, Urteil v. 7.12.2000 - III R 35/98 in BStBl. II 2001, 316 (319 ff.); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 252 ff., Rn. 610 ff. (insbes. Rn. 616); Hottmann in Zimmermann, Personengesellschaft im Steuerrecht, Kapitel G; Bordewin in DStR 1996, 1594 (1595) jeweils m.w.N.

A und B sind im vorstehenden Beispiel (Sonder-)Mitunternehmer der XY GmbH & Co. KG. Vermietet also A eine wesentliche Betriebsgrundlage an die Untergesellschaft XY GmbH & Co. KG, ist diese als Sonderbetriebsvermögen bei der XY GmbH & Co. KG zu erfassen.

B. Rechts- und Steuerrechtssubjektivität

Bei der Besteuerung von Mitunternehmerschaften, zu denen sich sowohl natürliche als auch juristische Personen zur gemeinsamen Einkünfteerzielung zusammenschließen können, drängt sich die Frage auf, wem die erzielten Einkünfte zuzurechnen sind, sprich wer als Steuersubjekt anzusehen ist. Einerseits könnte die Mitunternehmerschaft selbst unmittelbar als Steuersubjekt fungieren. Die andere Alternative bestünde darin, die von der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte unmittelbar anteilig den Mitunternehmern zuzurechnen. Die erste Alternative setzt voraus, dass der Mitunternehmerschaft eine eigene Rechtspersönlichkeit zugesprochen werden könnte.

I. Zivilrechtliche Einordnung

Zur Klärung der grundlegenden Frage der Steuersubjektivität bietet es sich an, zunächst einen Rekurs auf die gesellschaftsrechtlichen Fundamente der Personengesellschaft - insbesondere auf ihre Rechtsfähigkeit - zu nehmen, um daraus unter Umständen Rückschlüsse auf die "Steuerrechtsfähigkeit" ziehen zu können.³⁴

Personengesellschaften wird im Zivilrecht - im Gegensatz zu den Kapitalgesellschaften - im Grundsatz keine eigenständige Rechtssubjektivität zugesprochen.³⁵

Allerdings werden Personenhandelsgesellschaften gemäß § 124 Abs. 1 HGB - ggf. in Verbindung mit § 161 Abs. 2 HGB - in weiten Teilen zumindest als teilrechtsfähig be-

³⁴ Vgl. dazu auch die vorstehenden Ausführungen zum ersten Kapitel.

³⁵ Ulmer in MünchKomm, BGB, § 705, Rn. 8.

handelt. Obwohl für die Grundform der Personengesellschaft - die GbR - keine vergleichbare Regelung existiert, ist ihr durch die Rechtsprechung, die Literatur und auch durch den Gesetzgeber in zunehmendem Maße eine rechtliche Verselbstständigung zugesprochen worden.³⁶

Dieser Prozess rechtlicher Verselbstständigung hat in den Entscheidungen des BGH vom 29.1.2001 und vom 16.7.2001 seinen vorläufigen Höhepunkt erreicht.³⁷ Hier hat der BGH u.a. entschieden, dass die (Außen-)GbR Rechtsfähigkeit besitzt, soweit sie durch ihre Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. In diesem Rahmen sei sie zugleich im Zivilprozess aktiv und passiv prozessfähig.

Insoweit sind die Personengesellschaften der zivilrechtlichen Stellung der Kapitalgesellschaft angenähert, was unter Berücksichtigung des Gebot einer einheitlichen Rechtsordnung auf den ersten Blick dafür spricht, die Personengesellschaft auch steuerrechtlich als Steuersubjekt anzuerkennen.

II. Steuerrechtliche Einordnung

Das Steuerrecht folgt dem dargelegten Prozess der zivilrechtlichen Verselbstständigung der Personengesellschaft allerdings bis dato nicht. Steuerrechtlich bleibt es bei dem gesellschaftsrechtlichen Grundsatz, dass der Personengesellschaft nicht die

³⁶ So hat der BGH im Jahr 1997 z.B. entschieden, dass die GbR scheck- und wechselfähig ist (BGH, Urteil v. 15.7.1997 - XI ZR 154/96 in BGHZ 136, 254). Mit seinen Entscheidungen vom 2.10.1997 und vom 4.11.1997 hat der BGH zwei weitere Eckpunkte im Prozess der rechtlichen Verselbstständigung der GbR gesetzt (BGH, Urteil v. 2.10.1997 - II ZR 249/96 in NJW 1998, 376; BGH, Beschluss v. 4.11.1997 - II ZB 10/91 in BGHZ 116, 86 (88 ff.)). Danach kann eine Außen-GbR grundsätzlich jede Rechtsposition einnehmen, soweit nicht spezielle rechtliche Gesichtspunkte dem entgegenstehen. Auch der Gesetzgeber hat diese Entwicklung unterstützt. So hat er der GbR in § 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO die Insolvenzfähigkeit zugesprochen und in § 191 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 1 UmwG für den Formwechsel als Rechtsträger anerkannt. Auch von der gesellschaftsrechtlichen Literatur wird heute überwiegend vertreten, dass die (Außen-)GbR zumindest teilrechtsfähig ist (vgl. statt vieler Schmidt, Gesellschaftsrecht, S. 1771 ff., Anm. II.; Ders. in NJW 2001, 993; Ulmer in MünchKomm, BGB, Band 5, § 705, Rn. 131 ff.; Kazele in INF 2001, 335 jeweils m.w.N.)

³⁷ BGH, Urteil v. 29.1.2001 - II ZR 331/00 in NJW 2001, 1056; BGH, Beschluss v. 16.7.2001 - II ZB 23/00 in NJW 2001, 3121.

Qualität einer vollwertigen Rechtspersönlichkeit zukommt. Die Anerkennung als eigenständiges Steuersubjekt bleibt der Personengesellschaft versagt.³⁸

Das Einkommensteuerrecht erkennt gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG nur natürliche Personen als Steuersubjekt an und das Körperschaftsteuerrecht erfasst nur die in § 1 und 2 KStG abschließend aufgeführten Rechtssubjekte. Die Personengesellschaft wird von diesen Regelungen nicht als Steuersubjekt erfasst. Demnach bleibt auch bei gemeinschaftlich im Rahmen einer Personengesellschaft erzielten Gewinnen und Überschüssen der einzelne Gesellschafter Subjekt der Einkünfteerzielung und der Einkunftsbesteuerung und nicht die Gesellschaft oder Gemeinschaft.

Es gilt vielmehr das sog. "Transparenzprinzip"; danach folgt aus § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG, dass etwaige Gewinnanteile unmittelbar bei den Gesellschaftern anzusetzen sind, die nach den vorstehend dargelegten Merkmalen als Mitunternehmer zu qualifizieren sind.³⁹ Dies bedeutet, dass die von der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte je nach Rechtsform ihrer Gesellschafter entweder der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterworfen werden.⁴⁰ Auch in zeitlicher Hinsicht erfolgt die Zurechnung unmittelbar, d.h. etwaige Gewinnanteile sind bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung auf Ebene der Gesellschaft und nicht erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Gewinnanteils zu erfassen.⁴¹

Auch die in der angesprochenen neuen BGH-Rechtsprechung zur (Teil-)Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zum Ausdruck kommen-

³⁸ Zu diesem Absatz vgl. BFH GrS, Beschluss vom 3.7.1995 - GrS 1/93 in BStBl. II 1995, 617 (620 f.); Heinicke in Schmidt, EStG, § 1, Rn. 13; Reiß in Kirchhoff, EStG, § 15, Rn. 200 ff.; Wilke in Mössner/Seeger, KStG, § 1, Rn. 16; Friedrich in Müller/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 10; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 500; Niehus/Wilke, Besteuerung der Personengesellschaften, S. 24, Anm. A. II. 1.1; Hallerbach, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, S. 112 ff.; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, S. 62 ff., 81 ff.; Groh in ZIP 1998, 89; Herrmann in DStZ 1998, 87; Reiß in Stbg. 1999, 356 (361 f.) jeweils m.w.N.

³⁹ BFH GrS, Beschluss vom 3.7.1995 - GrS 1/93 in BStBl. II 1995, 617 (620 f.); BFH GrS, Beschluss v. 3.5.1993 - GrS 3/92 in BStBl. II 1993, 616 (621 ff.); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 250; Reiß in Kirchhoff, EStG, § 15, Rn. 200 ff.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 500; Niehus/Wilke, Besteuerung der Personengesellschaften, S. 24, Anm. A. II. 1.1; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, S. 62 ff., 130 ff.; Bippus in DStR 1998, 749 ff.; Groh in ZIP 1998, 89 ff.; Reiß in Stbg. 1999, 356 ff. jeweils m.w.N.

⁴⁰ Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 26, Anm. A. II. 1.2.

⁴¹ BFH GrS, Beschluss v. 10.11.1980 - Grs 1/79 in BStBl. II 1981, 164 (170); Groh, ZIP 1998, 89 ff.

de zivilrechtliche Verselbstständigung ändert nichts an dieser steuerrechtlichen Einordnung. Sie bedeutet letztlich nur eine Annäherung an die zivilrechtlichen Grundsätze, nach denen bereits die Personenhandelsgesellschaften im Hinblick auf § 124 HGB seit jeher behandelt werden. Die vorstehenden Grundsätze zur steuerlichen Einordnung von Personengesellschaften gelten gerade auch für Personenhandelsgesellschaften.⁴² Insofern hat diese zivilgerichtliche Rechtsprechungsentwicklung im Ergebnis keine Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung der Personengesellschaften.

In der divergierenden Einschätzung der Rechtssubjektivität in Steuer- und Gesellschaftsrecht ist kein Verstoß gegen den Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung zu sehen. Steuer- und Gesellschaftsrecht verfolgen insoweit unterschiedliche Zwecke.⁴³ Das Gesellschaftsrecht ist das Recht privatrechtlicher Personenvereinigungen, die zur Erreichung eines bestimmten gemeinsamen Zwecks durch Rechtsgeschäft begründet werden und will dem unternehmerischen Engagement von Personenverbänden in erster Linie eine Organisations- und Haftungsstruktur geben.⁴⁴ Demgegenüber haben die steuerrechtlichen Regelungen zur Besteuerung der Mitunternehmerschaften - insbesondere § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG - das Ziel, die Einkünfte des einzelnen Steuerpflichtigen bei im Verbund mit anderen erzielten Einkünften aus einem gewerblichen Unternehmen zu bestimmen.⁴⁵

Obwohl die gemeinsam erzielten Einkünfte demnach unmittelbar von ihren Gesellschaftern zu versteuern sind und die Personengesellschaft insoweit negiert wird, ist die Gesellschaft als solche - auch nach Aufgabe der sog. "Bilanzbündeltheorie" - nach mittlerweile allgemeiner Ansicht im System der Besteuerung der Mitunternehmerschaft nicht völlig bedeutungslos.⁴⁶

⁴² Vgl. nur BFH GrS, Beschluss v. 25.2.1991 - GrS 7/89 in BStBl. II 1991, 691; Herrmann in DStZ 1998, 87 (88).

⁴³ Dieser Absicht ist auch Gschwendtner, FS Klein, S. 751 (763).

⁴⁴ Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 1, Anm. I. 1. m.w.N.

⁴⁵ BFH GrS, Urteil v. 25.6.1984 - GrS 4/82 in BStBl. II 1984, 751 (768 ff.); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 161 jeweils m.w.N.

⁴⁶ Nach der "Bilanzbündeltheorie", die bis in die 70'ger Jahre in der Finanzrechtsprechung vorherrschte, wurde die Personengesellschaft steuerrechtlich nicht als Einheit angesehen, sondern (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

So werden Art und Höhe der gemeinsam erzielten Einkünfte nicht erst im Veranlagungsverfahren bei den Gesellschaftern, sondern schon auf Ebene der Personengesellschaft festgestellt und den Gesellschaftern erst in einem zweiten Schritt zugerechnet; die Mitunternehmerschaft ist daher partiell Steuerrechtssubjekt, zwar nicht hinsichtlich der Besteuerung, aber immerhin hinsichtlich der Einkünfteerzielung und -ermittlung.⁴⁷ Diese Verfahrensweise dient in erster Linie der Vereinfachung. Denn die Frage, welcher Art die erzielten Einkünfte sind, kann in der Regel sinnvoller Weise nur einheitlich für die gesamte Gesellschaft entschieden werden. Aus gleicher Motivation muss zunächst der gemeinsam erzielte Gewinn oder Verlust auf Ebene der Gesellschaft ermittelt werden. Erst dann kann festgestellt werden, wie hoch die Ge-

als Personenmehrheit. Nach einer Formulierung von Enno Becker "*war die Personengesellschaft für die Einkommensteuer überhaupt nicht da*". Der Mitunternehmer sollte genau wie ein Einzelunternehmer behandelt werden. Da aber die Personengesellschaft als solche nicht der Einkommensteuer unterlag, sondern nur die Mitunternehmer mit ihren Gewinnanteilen, wurde daraus geschlossen, dass die Bilanz der Gesellschaft ein Bündel der Bilanzen der einzelnen Mitunternehmer darstellt. Für jeden Gesellschafter gab es ein „Einzelbetriebsvermögen“, d.h. das entsprechend der Gewinnaufspaltung gedanklich auch das Betriebsvermögen aufzuspalten war. Zwischen dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft und dem Betriebsvermögen der Gesellschafter wurde nicht unterschieden. Spätestens mit dem Urteil des BFH GrS v. 25.6.1984 ist die Rechtsprechung von dieser Theorie abgerückt und hat die Personengesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt anerkannt.

Wegen weiterer Einzelheiten zur Bilanzbündeltheorie vgl. RFH, Urteil v. 14.7.1937 - VI A 422/37 in RStBl. 1937, 937; RFH, Urteil v. 31.8.1937 - I A 216/37 in RStBl. 1937, 1272 f.; RFH, Urteil v. 8.11.1938 - I 347/38 in RStBl. 1939, 301; RFH, Urteil v. 14.6.1939 - VI 236/39 in RStBl. 1939, 843; RFH, Urteil v. 10.1.1940 - VI 704/39 in RStBl. 1940, 134; RFH, Urteil v. 13.3.1940 - VI 750/39 in RStBl. 1940, 474; RFH v. 17.9.1941 - VI 12/41, in RStBl. 1941, 842; RFH, Urteil v. 5.11.1941 - VI 386/41 in RStBl. 1941, 924; BFH, Urteil v. 3.7.1952 - IV 48/52 U in BStBl. III 1952, 256 (258); BFH, Urteil v. 10.10.1952 - I 99/52 U in BStBl. III 1953, 94; BFH, Urteil v. 24.2.1956 - III 13/56 U in BStBl. III 1956, 110; BFH, Urteil v. 25.9.1956 - I 256/55 U in BStBl. III 1957, 2 (5); BFH, Urteil v. 11.12.1956 - I 194/56 U in BStBl. III 1957, 105 (106); BFH, Urteil v. 14.1.1958 - I 159/57 U in BStBl. III 1958, 75 (76); BFH, Urteil v. 29.11.1960 - I 117/60 S in BStBl. III 1961, 183 (184); BFH GrS, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 in BStBl. II 1984, 751; Becker, Grundlagen der Einkommensteuer, S. 94 ff.; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 33 ff., Anm. A. II. 3.2; Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, S. 20 ff.; Meßmer in StbJb 1972/73, S. 127 (180 ff.); Brezing, FR 1974, 499 (500); Haas in DStR 1997, 1706 (1708); Neumann in GmbHR 1997, 621; Groh in ZIP 1998, 89 (92) jeweils m.w.N.

⁴⁷ BFH GrS, Beschluss v. 10.11.1980 - GrS 1/79 in BStBl. II 1981, 164 (167 f.); BFH GrS, Beschluss v. 25.6.1984 - GrS 4/82 in BStBl. II 1984, 751 (761); BFH GrS, Beschluss v. 3.7.1995 - GrS 1/93 in BStBl. II 1995, 617 (621); BFH, Urteil v. 26.11.1996 - VIII R 42/94 in BStBl. II 1998, 328 (329); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 163 f.; Friedrich in Müller/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 10; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 500 ff., 509 ff.; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 25, Anm. A. II. 1.2; Groh in ZIP 1998, 89 (94); Gschwendter in DStZ 1998, 335 jeweils m.w.N.

winnanteile sind, die auf die einzelnen Gesellschafter entfallen. Auf diese Art und Weise werden Mehrfachfeststellungen und Qualifikationskonflikte vermieden.⁴⁸

Diese partielle Steuersubjektivität kommt u.a. auch in der steuerrechtlichen Anerkennung von Geschäftsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zum Ausdruck.⁴⁹

Von der Anerkennung der partiellen Steuerrechtsfähigkeit werden lediglich dann Ausnahmen gemacht, wenn anderenfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre.⁵⁰

C. Grundsätze der Gewinnermittlung

I. Überblick

Im Rahmen der Unternehmensnachfolge wird in aller Regel angestrebt, die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen zum Buchwert zu ermöglichen, um eine Gewinnrealisierung zu vermeiden. Scheitert die Übertragung zum Buchwert, stellt sich die Frage, wie etwaige Gewinne aus der Übertragung technisch zu erfassen sind. Aus diesem Grunde sollen im Folgenden zum besseren Verständnis die Grundzüge der Gewinnermittlung von Personengesellschaften repetiert werden.

Die zentrale Norm für die Besteuerung der Mitunternehmer findet sich in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Danach zählen nicht nur die Gewinnanteile der Mitunternehmer zu den gewerblichen Einkünften, sondern auch die Vergütungen, die ein Mitunternehmer für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. Aus diesem Grunde gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die zwar zivilrechtlich im Privateigentum des Mitun-

⁴⁸ Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 25, Anm. A. II. 1.2.

⁴⁹ Statt vieler: Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 164 m.w.N.

⁵⁰ BFH GrS, Beschluss v. 3.7.1995 - GrS 1/93 in BStBl. II 1995, 617 (621 ff.); BFH, Urteil v. 11.6.1985 - VIII R 254/80 in BStBl. II 1985, 584 (585); BFH, Urteil v. 10.12.1998 - III R 61/97 in BStBl. II 1999, 390 (392 ff.); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 163 f.; Friedrich in Mül- (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

ternehmers stehen, aber unmittelbar dem Betrieb der Gesellschaft und insbesondere der Erzielung der Sondervergütungen des Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG dienen, zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft.⁵¹ Diese Wirtschaftsgüter werden als Sonderbetriebsvermögen bezeichnet. Das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft besteht demzufolge aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers.⁵²

II. Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft

Nach den dargelegten Grundsätzen der partiellen Steuerrechtssubjektivität der Mitunternehmerschaft erfolgt die Gewinnermittlung zweistufig.⁵³

1. Erste Gewinnermittlungsstufe

Auf der ersten Gewinnermittlungsstufe wird zunächst der auf Ebene der Gesamthand erzielte Gewinn ermittelt.⁵⁴ Dementsprechend gehören zur Steuerbilanz erster Stufe die aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz sowie die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter.⁵⁵

Auf dieser ersten Gewinnermittlungsstufe sind die Einkünfte der Mitunternehmerschaft ihrer Art nach zu qualifizieren. Der auf dieser Ebene ermittelte Anteil des Mit-

ler/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 10; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 511; Herrmann in DStZ 1998, 87 (90).

⁵¹ Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 62, Anm. C. I.

⁵² Nähere Ausführungen zur Zugehörigkeit des Sonderbetriebsvermögens zum Mitunternehmeranteil finden sich im sechsten Kapitel.

⁵³ Statt vieler: Hottmann in Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Abschnitt B., Rn. 163 m.w.N.

⁵⁴ Hottmann in Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Abschnitt B., Rn. 163 a.E., 223; Bürkle/Knebel in DStR 1998, 1067 (1071).

⁵⁵ Hottmann in Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Abschnitt B., Rn. 163 a.E., 223; Bürkle/Knebel in DStR 1998, 1067 (1071).

unternehmers am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft bildet den Gewinnanteil i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG.

Der Gewinnanteil der ersten Stufe umfasst auch die Ergebnisse aus den sogenannten Ergänzungsbilanzen, in denen Wertkorrekturen zur Gesamthandsbilanz dargestellt werden. Solche Wertkorrekturen sind i.d.R. dann erforderlich, wenn die in der Gesamthandsbilanz verbuchten Wirtschaftsgüter den einzelnen Mitunternehmern tatsächlich mit anderen Werten zuzurechnen sind, als sie sich anteilig aus der Gesamthandsbilanz ergeben.⁵⁶ Diese Wertdivergenzen können z.B. aus individuellen Anschaffungskosten der einzelnen Mitunternehmer resultieren, wenn diese ihre Beteiligung erst nach der Gründung der Personengesellschaft entgeltlich erworben und dabei aufgelaufene stille Reserven vergütet haben.⁵⁷

Schließlich gehören gemäß § 16 EStG auch Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von gesamthänderisch gebundenen Beteiligungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

2. Zweite Gewinnermittlungsstufe

Bei Mitunternehmerschaften besteht die Besonderheit, dass in die Gewinnermittlung nicht nur das Vermögen der Gesellschaft einbezogen wird, sondern gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auch Vergütungen, die der Gesellschafter von der Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb rechnen. Nachdem auf der ersten Gewinnermittlungsstufe nur der Gewinn aus dem Gesamthandsvermögen ermittelt und auf die Mitunternehmer verteilt wurde, müssen die erwähnten Sondereinkünfte nunmehr auf einer zweiten Gewinnermittlungsebene berücksichtigt werden.⁵⁸

⁵⁶ Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 63, Anm. C. I.

⁵⁷ Eine umfassende und instruktive Darstellung der Ergänzungsbilanzproblematik findet sich bei Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 460 ff. und Ley in KÖSDI 2001, 12982 ff.

⁵⁸ Bürkle/Knebel in DStR 1998, 1067 (1071).

a. Sondervergütungen

Die an die Mitunternehmer gezahlten und bei der Gesellschaft gewinnmindernd berücksichtigten Vergütungen sind den jeweiligen Gewinnanteilen der betreffenden Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG wieder hinzuzurechnen.⁵⁹ Dazu werden die Vergütungen als gewerbliche Einkünfte qualifiziert, selbst wenn sie ursprünglich ihrer Art nach keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind.⁶⁰ Diese Fiktion dient dem Zweck, den Mitunternehmer einem Einzelunternehmer gleichzustellen, der keine Verträge mit sich selbst abschließen kann und folglich seinen Gewinn nicht durch Gehaltsbezüge o.ä. mindern kann.⁶¹

Auch die Sondereinkünfte werden nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften, d.h. im Fall der gewerblichen Personengesellschaft in der Regel durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 Abs. 1 EStG, im Rahmen der sogenannten Sonderbilanz ermittelt.⁶²

b. Sonderbetriebsvermögen: Entwicklung, Begriff und Umfang

Überlässt der Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft also z.B. Wirtschaftsgüter gegen Entgelt, erzielt er nicht etwa Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach den §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 21 EStG, sondern gewerbliche Einkünfte i.S.d. §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 15 EStG. Daher müssen Wirtschaftsgüter, die Grundlage dieser

⁵⁹ Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 63, Anm. C. I.

⁶⁰ Hottmann in Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Abschnitt B., Rn. 316 ff. (insbes. 318); Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 527.

⁶¹ BFH GrS, Beschluss v. 25.2.1991 - GrS 7/89 in BStBl. II 1991, 691 (698); BFH, Urteil v. 1.4.1966 - VI R 26/65 in BStBl. III 1966, 365 (367); BFH, Urteil v. 20.6.1985 - IV R 36/83 in BStBl. II 1985, 654 (655); BFH, Urteil v. 23.10.1990 - VIII R 142/85 in BStBl. II 1991, 401 (403 f.); BFH, Urteil v. 28.10.1999 - VIII R 41/98 in BStBl. II 2000, 339 (341); Friedrich in Müller/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 40; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 161; Niehus/Wilke, Besteuerung der Personengesellschaften, S. 71 ff., Anm. C. 2.2.; Söffing, Die Besteuerung der Mitunternehmer, S. 194; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 73 f.; Märkle in DStZ 1997, 233; Kempermann in GmbHR 2002, 200 (203) jeweils m.w.N.

⁶² Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 526.

Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG sind, aus Gründen der Gleichstellung mit dem gewerblichen Einzelunternehmer zum (Sonder-)Betriebsvermögen⁶³ der Mitunternehmerschaft gehören.⁶⁴

Nach der bereits erwähnten und bis in die 70'er Jahre vorherrschenden Bilanzbündeltheorie, nach der die Gesellschafter einer Personengesellschaft als Zusammenschluss von Einzelunternehmern behandelt wurden, ergab es sich von selbst, dass Wirtschaftsgüter, die von der Gesellschaft betrieblich genutzt wurden zu deren Betriebsvermögen gehörten. Aufgrund der Behandlung als Einzelunternehmer ergab sich dies bereits aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Daran sollte sich auch nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie nichts ändern.⁶⁵

Insofern werden Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer hinsichtlich ihres Betriebsvermögens als wirtschaftliche Einheit behandelt.⁶⁶

Das Sonderbetriebsvermögen umfasst definitionsgemäß alle Wirtschaftsgüter, die - zumindest unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten - im Eigentum des Mitunternehmers stehen und unmittelbar zur Erzielung von Einkünften aus der Mitunternehmerschaft eingesetzt werden, d.h. sachlich der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind.^{67 68} Diese sachliche Zurechnung kann dann vorgenommen werden, wenn das

⁶³ Der Begriff "Sonderbetriebsvermögen" wird erstmals im Urteil des BFH v. 5.7.1972 - I R 230/70 in BStBl. II 1972, 928 (929) verwandt. Eine erste Erwähnung im EStG findet das Sonderbetriebsvermögen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 in § 6 Abs. V EStG (Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 in BGBl. I, 402).

⁶⁴ BFH, Urteil v. 1.4.1966 - VI R 26/65 in BStBl. III 1966, 365 (367); BFH, Urteil v. 20.6.1985 - IV R 36/83 in BStBl. II 1985, 654 (655); BFH, Urteil v. 23.10.1990 - VIII R 142/85 in BStBl. II 1991, 401 (403 f.); BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI R 35/99 in BStBl. II 2001, 26 (27); Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 63, Anm. C. I., S. 71, Anm. II. 2.2.; Söffing, Die Besteuerung der Mitunternehmer, S. 194; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 73 f.

⁶⁵ Zu diesem Absatz vgl. die vorstehenden Ausführungen zum zweiten Kapitel, Anm. II. (Fn. 46) sowie Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 73 ff. jeweils m.w.N.

⁶⁶ BFH, Urteil v. 14.8.1975 - IV R 30/71 in BStBl. II 1976, 88 (90); BFH, Urteil v. 11.3.1992 - XI R 38/89 in BStBl. II 1992, 797 (798); Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaft, S. 72, Anm. C. II. 2.2.; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 73; Bodden in FR 1997, 757 (758).

⁶⁷ Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 506; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaft, S. 71 ff., Anm. C. II. 2.2.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 529; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 767 f., 251; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 75 ff. jeweils m.w.N.

betreffende Wirtschaftsgut objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, entweder dem Betrieb der Gesellschaft oder aber der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft zu dienen oder diese jeweils zu fördern.⁶⁹

Das Sonderbetriebsvermögen wird in Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II untergliedert.⁷⁰ Darüber hinaus wird - ebenso wie beim Betriebsvermögen des Einzelunternehmers - weiter zwischen notwendigem und gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen I und II unterschieden.⁷¹

Sonderbetriebsvermögen I enthält Betriebsvermögen, welches der Gesellschafter der Gesellschaft unmittelbar zur betrieblichen Nutzung überlässt; darunter fallen insbesondere Wirtschaftsgüter, die ein Mitunternehmer der Gesellschaft z.B. aufgrund eines Mietvertrages zur betrieblichen Nutzung überlässt.⁷²

⁶⁸ Werden Wirtschaftsgüter sowohl zu betrieblichen Zwecken der Mitunternehmerschaft als auch zu eigenbetrieblichen Zwecken des Mitunternehmers eingesetzt, geht das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft vor. Weitere Informationen zu dieser Bilanzierungskonkurrenz finden sich bei BFH, Urteil v. 18.7.1979 - I R 199/75 in BStBl. II 1979, 750 (753 f.); BFH, Urteil v. 18.5.1983 - I R 5/82 in BStBl. II 1983, 771 (772 f.); BFH, Urteil v. 6.10.1987 - VIII R 137/84 in BStBl. II 1988, 679 (680); BFH, Urteil v. 22.11.1994 - VIII R 63/93 in BStBl. II 1996, 93 (95); BMF, Schreiben v. 28.4.1998 - IV B 2 - S 2241 - 42/98 in BStBl. I 1998, 583; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 534; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 541; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 54 jeweils m.w.N.

⁶⁹ BFH, Urteil v. 19.3.1981 - IV R 39/78 in BStBl. II 1981, 731 (732 f.); BFH, Urteil v. 23.10.1990 - VIII R 142/85 in BStBl. II 1991, 401 (403); BFH, Urteil v. 31.1.1991 - IV R 2/90 in BStBl. II 1991, 786 (787); BFH, Urteil v. 23.1.1992 - XI R 36/88 in BStBl. II 1992, 721 (722); BFH, Urteil v. 30.3.1993 - VIII R 8/91 in BStBl. II 1993, 864 (866); BFH, Urteil v. 3.3.1998 - VIII R 66/96 in BStBl. II 1998, 383 (385); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 506 ff.; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 77.

⁷⁰ BFH, Urteil v. 23.7.1975 - I R 210/73 in BStBl. II 1976, 180 (182); BFH, Urteil v. 15.10.1975 - I R 16/73 in BStBl. II 1976, 188; BFH, Urteil v. 18.5.1983 - I R 5/82 in BStBl. II 1983, 771 (772); Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 542; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 72 f., Anm. C. II. 2.2; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 74.

⁷¹ BFH, Urteil v. 23.7.1975 - I R 210/73 in BStBl. II 1976, 180 (181 f.); BFH, Urteil v. 5.4.1979 - IV R 48/77 in BStBl. II 1979, 554 (556); BFH, Urteil v. 11.10.1979 - IV R 125/76 in BStBl. II 1980, 40 (41 f.); BFH, Urteil v. 2.12.1982 - IV R 72/79 in BStBl. II 1983, 215 (217); BFH, Urteil v. 17.5.1990 - IV R 27/89 in BStBl. II 1991, 216 (217); BFH, Urteil v. 25.11.1997 - VIII R 4/94 in BStBl. II 1998, 461 (463); BFH, Urteil v. 27.8.1998 - IV R 77/97 in BStBl. II 1999, 279 (280); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 514, 527 ff.; Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 72 f., Anm. C. II. 2.2; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 78 jeweils m.w.N.

⁷² Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 513 f.; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 81 ff.

Liegt eine unmittelbare Nutzungsüberlassung im vorstehenden Sinne vor, spielt ihre zivilrechtliche Ausgestaltung keine Rolle.⁷³ So ist es z.B. unerheblich, ob die Nutzungsüberlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Auch die Rechtsgrundlage ist ohne Belang. Es ist sogar unschädlich, wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter von der Mitunternehmerschaft tatsächlich überhaupt nicht benötigt werden; jedwede betriebliche Nutzung - z.B. eine Weitervermietung - ist ausreichend.

Zum Sonderbetriebsvermögen II gehören Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Stärkung oder Begründung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft dienen oder ihr zumindest förderlich sind, wie z.B. die Beteiligungen des Kommanditisten der GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH.⁷⁴

c. Erfassung des Gewinns aus der Veräußerung seiner Beteiligung durch den einzelnen Mitunternehmer

Gemäß § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile der einzelnen Gesellschafter zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Klar ist deshalb, dass der Gewinn im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der Personengesellschaft zu berücksichtigen ist.⁷⁵ Ungleich schwieriger zu beantworten ist die Frage, auf welcher der beiden Gewinnermittlungsebenen etwaige Gewinne oder Verluste ihren Eingang finden.

Versteht man die Trennung zwischen erster und zweiter Gewinnermittlungsebene als Grenzziehung zwischen der Ermittlung der Einkünfte aus der gesamthänderisch ge-

⁷³ BFH GrS, Beschluss v. 3.5.1993 - GrS 3/92 in BStBl. II 1993, 616 (622); BFH, Urteil v. 2.12.1982 - IV R 72/79 in BStBl. II 1983, 215 (217); BFH, Urteil v. 14.4.1988 - IV R 160/84 in BFH/NV 1989, 95 (97); BFH, Urteil v. 23.5.1991 - IV R 94/90 in BStBl. II 1991, 800; BFH, Beschluss v. 3.12.1996 - VIII S 3/96 in BFH/NV 1997, 292 (293); BFH, Urteil v. 27.8.1998 - IV R 77/97 in BStBl. II 1999, 279, (280); Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Personengesellschaften, S. 74, Anm. C. II. 2.2.1; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 82.

⁷⁴ BFH, Urteil v. 10.11.1994 - IV R 15/93 in BStBl. II 1995, 452; BFH, Urteil v. 3.3.1998 - VIII R 66/96 in BStBl. II 1998, 383; BFH, Urteil v. 15.10.1998 - IV R 18/98 in BStBl. II 1999, 286; BFH, Urteil v. 23.01.2001 - VIII R 12/99 in BStBl. II 2001, 825; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 506, 517; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 542; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 91 ff.

⁷⁵ Vgl. nur Bürkle/Knebel in DStR 1998, 1067 (1071).

bundenen Vermögenssphäre auf der einen Seite und der Ermittlung der Einkünfte aus dem im Privateigentum der Mitunternehmer befindlichen (Sonderbetriebs-)Vermögen auf der anderen Seite, ließe sich argumentieren, der Gewinn sei auf beiden Ebenen zu ermitteln. Denn der Mitunternehmeranteil repräsentiert die anteilige Beteiligung des Mitunternehmers an den einzelnen Wirtschaftsgütern, die im Einzelfall sowohl dem Gesamthandsvermögen als auch dem Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen sein können. Die Übertragung des Mitunternehmeranteils kann demnach beide Ebenen der Gewinnermittlung berühren.

Andererseits liegt die wesentliche Funktion der zweiten Gewinnermittlungsebene jedoch darin, dem einzelnen Mitunternehmer die nur ihn betreffenden Einkünfte zuzurechnen. Da das Ergebnis der Veräußerung seiner mitunternehmerischen Beteiligung ausschließlich ihn betrifft, spräche dies für eine Berücksichtigung auf der zweiten Ebene.⁷⁶ Danach wäre die Trennung zwischen erster und zweiter Gewinnermittlungsebene eher technisch zu verstehen. D.h., auf erster Ebene wird der Gewinn aus beiden Vermögenssphären ermittelt und anschließend auf zweiter Ebene den betreffenden Mitunternehmern zugerechnet.

Sollen die Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung des Mitunternehmers ermittelt werden, lassen sich die beiden Ebenen folglich nicht trennen. Zudem dient das zweistufige Gewinnermittlungssystem in erster Linie der laufenden periodischen Gewinnermittlung. Hingegen handelt es sich bei den hier in Rede stehenden Veräußerungsgewinnen um aperiodische Gewinne. Für diese Fälle wurde die zweistufige Gewinnermittlung nicht zuförderst konzipiert. In der Praxis ist die Zurechnung der Einkünfte im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG daher unabhängig von der gedanklichen Trennung in zwei Gewinnermittlungsebenen außerhalb der Bilanz vorzunehmen.⁷⁷

⁷⁶ So Bürkle/Knebel in DStR 1998, 1067 (1071).

⁷⁷ BFH GrS, Beschluss v. 25.2.1991 - GrS 7/89 in BStBl. II 1991, 691 (700); BFH, Urteil v. 6.7.1995 - IV R 30/93 in BStBl. II 1995, 831; Bürkle/Knebel in DStR 1998, 1067 (1071).

d. Zusammenfassung

Der Anteil des einzelnen Mitunternehmers an den Einkünften aus der Mitunternehmerschaft setzt sich folglich aus dem Gesamthandsergebnis - u.U. modifiziert um die in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters erfassten Wertkorrekturen - und seinem Ergebnis aus dem Sonderbetriebsvermögen zusammen.⁷⁸ Dabei werden Veräußerungsgewinne auf beiden Ebenen berücksichtigt. Diese Berechnungsgrößen werden durch Addition zusammengefasst.⁷⁹

⁷⁸ Söffing, Besteuerung der Mitunternehmer, S. 164 f.

⁷⁹ BFH GrS, Urteil v. 25.2.1991 - GrS 7/89 in BStBl. II 1991, 691 (697); Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 403; Lang in Tipke/Lang, § 9, Rn. 531 jeweils m.w.N.

Drittes Kapitel:

Die steuerrechtliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen in ihrer historischen Entwicklung

Vor der Einführung des § 6 Abs. 3 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 existierte lange Zeit keine formalgesetzliche Regelung der Unternehmensnachfolge in Gestalt der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen.⁸⁰ Natürlich hat sich die steuerrechtliche Praxis nicht erst seit dem Jahre 1999 mit der steuerrechtlichen Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen als Gestaltungsmittel der Unternehmensnachfolgeplanung beschäftigt. Die entsprechenden Regelungen zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen fanden sich in § 7 EStDV, die weiterstehend durch § 6 Abs. 3 EStG übernommen wurden.⁸¹

Da der Gesetzgeber die bestehende Regelung übernommen hat und keine abweichenden Formulierungen gewählt hat, liegt es nahe, dass die Kodifizierung in § 6 Abs. 3 EStG auf der bis 1999 gängigen Handhabung der Praxis und den entsprechenden Regelungen aufsetzt und nach dem Willen des Gesetzgebers die bis dahin entwickelten Grundsätze weiterhin ihre Gültigkeit behalten sollten.

Schon die vorstehenden Annahmen machen deutlich, dass aus der historischen Entwicklungen der maßgeblichen Rechtsgrundsätze und den Motiven des Gesetzgebers wertvolle Erkenntnisse für die Gesetzesauslegung liefern können; insbesondere der Wille des Gesetzgebers und seine Wertentscheidungen sind für den Rechtsanwender verbindlich und geben die Richtschnur im Rahmen der Gesetzesauslegung vor.⁸²

⁸⁰ Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 in BGBl. I 1999, 402, im Folgenden kurz: StEntlG.

⁸¹ Die Rechtsgültigkeit des § 7 EStDV wurde lange Zeit kontrovers diskutiert. Dazu später mehr.

⁸² Den Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung bildet der Wortlaut der Norm. Gleichzeitig zieht der Wortlaut die Grenze einer jeden Auslegung. Eine Auslegung über den Wortsinn hinaus ist nicht zulässig. Ein weiteres Auslegungskriterium findet sich im Bedeutungszusammenhang des Gesetzes, d.h. der Systematik. Allerdings darf dieses Kriterium nicht überschätzt werden, da der Gesetzgeber sich bei Weitem nicht immer an die Gesetzessystematik hält. Führen auch diese beiden Gesichtspunkte nicht zu einem eindeutigen Ergebnis, ist der Norm der Sinn beizumessen, (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

Es lohnt sich daher - zum besseren Verständnis der aktuellen gesetzlichen Regelung in § 6 Abs. 3 EStG sowie zu dessen systematischer und teleologischer Einordnung in das Regelungskonzept des Ertragsteuerrechts - vorab einen Blick auf die historische Entwicklung der steuerrechtlichen Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen zu werfen.

A. Das preußische Einkommensteuergesetz der Jahre 1891 und 1906

Das preußische EStG^{83 84} sah noch keine gesetzliche Regelung der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten vor. Dazu bestand auch kein Bedürfnis, da das preußische EStG der sog. "Quellentheorie" folgte, nach der nur die einer Ertragsquelle entspringenden Einkünfte steuerpflichtig sind.⁸⁵ Die in Betracht kommenden Ertragsquellen waren in § 6 PESTG abschließend aufgeführt. Danach galten z.B. die Jahreseinkünfte der Steuerpflichtigen aus Kapitalvermögen oder Handel und Gewerbe als Einkommen. Vermögenszuwächse und -abgänge des Stammvermögens blieben hingegen gemäß § 7 PESTG außer Acht. Veränderungen im Bereich der Ertragsquellen waren folglich grundsätzlich steuerrechtlich irrelevant, so dass es keiner gesetzlichen Regelung der Übertragung betrieblicher Einheiten bedurfte.

welcher der Regelungsabsicht des Gesetzgebers entspricht. Insofern spricht man von der historisch-teleologischen Auslegung. Reichen selbst diese Prüfsteine nicht aus, ist der Rechtsanwender darauf verwiesen, objektiv-teleologische Gesichtspunkte hinzuzuziehen. Schließlich kommt auch der verfassungskonformen Auslegung eine große Bedeutung zu. Danach ist bei mehreren verschiedenen Auslegungsergebnissen der Vorzug der Variante zu geben, die an den Verfassungsprinzipien gemessen Bestand haben kann (Zu diesem Themenkomplex vgl. die ausführliche Darstellung von Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 141 ff, insbesondere S. 163 ff. sowie Tipke, Steuerrechtsordnung, Band III., S. 1237 ff. jeweils m.w.N.).

⁸³ Preußisches EStG vom 24.06.1891 (Preußische Gesetzessammlung 1891, 175) in der Fassung des Änderungsgesetzes vom 19.06.1906 (Preußische Gesetzessammlung 1906, 241; Nebekanntmachung: Preußische Gesetzessammlung 1906, 259), zitiert nach Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. A 64; Fuisting/Strutz, Preußisches Einkommensteuergesetz.

⁸⁴ Im Folgenden kurz: PESTG.

⁸⁵ Fuisting/Strutz, PESTG, § 6, Anm. 3) ff. (insbesondere Anm. 8); Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 50 f.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, Seite 562 ff.

Daran änderte sich im Ergebnis auch nichts durch § 13 PEStG, der die Einkommensquelle "Einkommen aus Handel und Gewerbe" im Sinne des § 6 PEStG konkretisierte.⁸⁶ Zwar war nach § 13 PEStG der steuerliche Gewinn unter Durchbrechung der an sich geltenden Quellentheorie nach den handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln, die - im Gegensatz zum PEStG - einen Vermögensvergleich verlangten.⁸⁷ Nach § 13 Abs. 1 S. 3 PEStG erfasste der Verweis auf die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften insbesondere den Zuwachs des Anlagevermögens.⁸⁸ Über diesen Umweg waren Zuwächse des Anlagevermögens grundsätzlich zu berücksichtigen.⁸⁹ Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass nach den damaligen handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften die Wirtschaftsgüter mit dem Verkehrswert zu bewerten waren.⁹⁰ Stille Reserven konnten sich daher nicht bilden, sodass Vorschriften zur Besteuerung stiller Reserven im letztmöglichen Moment - d.h. im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Sphäre des ursprünglichen Inhabers durch Veräußerung, Aufgabe oder durch unentgeltliche Übertragung - Regelungen zum Übergang stiller Reserven schon aus diesem Grunde nicht von Nöten waren.⁹¹

Lediglich Gewinne aus der Veräußerung von einzelnen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens führten zu steuerpflichtigen Einkünften, da die etwaigen Gewinne als Erträge aus der Quelle "Gewerbebetrieb" betrachtet wurden.⁹² Demgegenüber unterlag die Veräußerung der gesamten Quelle "Gewerbebetrieb" nicht der sachlichen Steuerpflicht.⁹³ Sowohl die entgeltliche, als auch die unentgeltliche Übertragung des

⁸⁶ Diese Regelungstechnik findet sich auch im heutigen EStG. Hier konkretisieren die §§ 15 ff. EStG die Einkunftsart "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

⁸⁷ Fuisting/Strutz, PEStG, § 13, Anm. 10 ff.; Vgl. auch § 40 Abs. 2 HGB in der seinerzeit gültigen Fassung und OVG v. 12.10.1912 - V.A. 3/12 in OVG(St) 16, 241, zitiert nach Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. A 64, Fn. 12.

⁸⁸ Fuisting/Strutz, PEStG, § 13, Anm. 16.

⁸⁹ Dies wurde bereits seinerzeit - insbesondere von Fuisting - moniert (Fuisting, Die preußischen Gesetze über die direkten Steuern, Bd. I, § 13, Anm. 14, 29, zitiert nach Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. A 64, Fn. 12).

⁹⁰ Strutz in Fuisting, EStG, § 13, Anm. 17 m.w.N.

⁹¹ So auch Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 68.

⁹² OVG v. 8.6.1904 - J.N.V.A. 39 in OVG(St) 12, 297; OVG v. 30.5.1908 - J.N.IV.a. 22 in OVG(St) 13, 189; Jeweils zitiert nach Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. A 65, Fn. 15.

⁹³ Strutz in Fuisting, EStG, § 9, Anm. 4, § 13, Anm. 16 m.w.N.

Gewerbebetriebs wurden bei dem ursprünglichen Inhaber als Untergang der Einkommensquelle und bei dem Nachfolger als Begründung einer neuen Einkommensquelle behandelt.⁹⁴ Der neue Inhaber übernahm in der Regel die Buchwerte seines Vorgängers.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass sich besondere Vorschriften zum Übergang stiller Reserven auf den Rechtsnachfolger im Rahmen der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge zum Einen deshalb erübrigten, weil stille Reserven grundsätzlich nicht entstehen konnten und zum Anderen, weil die Übertragung des Unternehmens dogmatisch als Zäsur behandelt wurde, nach der bei dem Empfänger unter Übernahme der Buchwerte seines Vorgängers eine neue Einkommensquelle begründet wurde.⁹⁵

B. Das Reichseinkommensteuergesetz 1920

Mit dem Reichseinkommensteuergesetz⁹⁶ erfolgte eine Abkehr von der dem PESTG zugrundeliegenden Quellentheorie.⁹⁷ Das REStG 1920 orientierte sich nunmehr an der weiterstehend von Schanz begründeten sogenannten "Vermögenszuwachstheorie".⁹⁸ Nach diesem Ansatz unterliegt jeder Vermögenszuwachs - insbesondere auch einmalige Vermögensmehrungen - der sachlichen Steuerpflicht.⁹⁹ Lediglich Vermögenserwerbe, die unter das Erbschaftsteuergesetz fielen, waren gemäß § 12 REStG 1920 von der sachlichen Steuerpflicht ausgenommen. Konsequenterweise war die Aufzählung der Einkunftsarten gemäß §§ 5, 11 REStG 1920 im Gegensatz zu § 6 PESTG nicht mehr abschließend. Die Einkommensermittlung sollte nach dem

⁹⁴ Strutz in Fuisting, EStG, § 9, Anm. 4, § 9, Anm. 8 m.w.N.

⁹⁵ So auch Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 69.

⁹⁶ Reichseinkommensteuergesetz vom 29.3.1920 in RGBl 1920, 359, im Folgenden kurz: REStG 1920.

⁹⁷ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 51.

⁹⁸ Drucks. Nvers. Nr. 1262, 17 ff., zitiert nach Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 70, Fn. 27; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 51.

⁹⁹ Vgl. §§ 5 ff., insbes. 11 REStG 1920.

Willen des Gesetzgebers durch eine periodische Gegenüberstellung aller Vermögenszugänge und Vermögensabgänge erfolgen.¹⁰⁰

Diese dogmatische Kehrtwende hatte allerdings zunächst keine Auswirkungen auf die steuerliche Würdigung der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge. Die zunächst unverändert aus dem PEStG übernommenen Bewertungsvorschriften verhinderten weiterhin die Bildung stiller Reserven. Es bestand daher unverändert kein Bedürfnis, die Unternehmensnachfolge zur Sicherung der Besteuerung etwaiger stiller Reserven in irgendeiner Form zu reglementieren. Unter anderem aus diesem Grund vertrat der RFH zunächst im Einklang mit dem PEStG die Auffassung, dass der Gewerbebetrieb mit der Übertragung ende und daher der Gewinn nur bis zu diesem Zeitpunkt zu ermitteln sei.¹⁰¹

Ein Wendepunkt in der Diskussion um die steuerliche Würdigung der Unternehmensnachfolge war die Einführung des § 33a REStG 1920.^{102 103} Danach waren Wirtschaftsgüter nicht mehr mit dem Verkehrswert, sondern höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Der Verkehrswert war nur noch ausnahmsweise dann maßgebend, wenn dieser niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten war. Nunmehr konnten stille Reserven entstehen.

Dennoch fand sich auch im REStG 1920 noch keine Vorschrift zur unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten.

Eine solche Regelung war vor folgendem Hintergrund auch nicht zwingend erforderlich: Der Gesetzgeber wollte mit der Änderung zum Einen erreichen, dass nicht realisierte Gewinne keinesfalls der sachlichen Steuerpflicht unterliegen und zum Anderen, dass Verluste - auch wenn sie noch nicht realisiert sind - bei der Ermittlung des

¹⁰⁰ Drucks. Nvers. Nr. 1262, 17 ff., zitiert nach Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 70, Fn. 27.

¹⁰¹ RFH, Urteil v. 16.6.1920 - II A 170/20 in RFHE 3, 109; RFH, Urteil v. 7.6.1921 - II A 187/21 in RFHE 13, 101 (105); RFH, Urteil v. 30.6.1923 - IV e A 50/23 in RFHE 12, 242 (243); Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 71, Fn. 31.

¹⁰² Dieser Wertung schließt sich auch Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 73 an.

¹⁰³ Die Vorschrift des § 33a REStG 1920 wurde mit dem Änderungsgesetz vom 24.3.1921 (RStBl. 1921, 313) eingeführt.

gewerblichen Einkommens bereits berücksichtigt werden können.¹⁰⁴ In dieser Regelung kam zum ersten Mal das noch heute gültige Realisationsprinzip zum Ausdruck.¹⁰⁵ Wertsteigerungen sollten erst dann besteuert werden, wenn sie - wenn auch erst durch einen etwaigen Rechtsnachfolger - realisiert werden.

Im Fall der unentgeltlichen Übertragung des Unternehmens werden jedoch keine stillen Reserven aufgedeckt. Aufgrund dessen war gemeinhin anerkannt, dass die unentgeltliche Übertragung des Unternehmens zur Wahrung der Bilanzkontinuität zu Buchwerten erfolgen musste.¹⁰⁶

C. Das Reichseinkommensteuergesetz 1925

Bereits mit dem Reichseinkommensteuergesetz 1925¹⁰⁷ brach man mit der reinen Schanz'schen Vermögenszuwachstheorie und bestimmte in § 6 REStG 1925 abschließend acht Einkunftsarten. Es sollte also nicht mehr jeder Vermögenszuwachs der Besteuerung unterliegen.

Damit wurde im Prinzip der noch heute geltende abschließende Katalog der Einkunftsarten eingeführt, der sowohl auf der Vermögenszuwachstheorie als auch auf der Quellentheorie beruht.¹⁰⁸ Dabei orientieren sich die Gewinneinkunftsarten an der Vermögenszugangstheorie und die Überschusseinkünfte an der Quellentheorie.¹⁰⁹ An dieser Zuordnung hält der Gesetzgeber bis in die Gegenwart fest.¹¹⁰

Darüber hinaus schuf der Gesetzgeber mit § 20 REStG 1925 erstmals eine gesetzliche Regelung zur unentgeltlichen Unternehmensübertragung und bestätigte damit

¹⁰⁴ Ausschussbericht des RT, RT-Drs. Nr. 1710, 52.; zitiert nach Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 73, Fn. 35.

¹⁰⁵ Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 73.

¹⁰⁶ Nach Strutz übernahm § 20 EStG 1925 im Wesentlichen die bisherige Praxis, vgl. Strutz, Hdb Reichssteuergesetze - Kommentar zum EStG, Bd. II, § 20, Anm. I. 2. m.w.N.

¹⁰⁷ Reichseinkommensteuergesetz vom 10.8.1925 in RGBl 1925, 189, im Folgenden kurz: REStG 1925.

¹⁰⁸ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 7.

¹⁰⁹ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 50 f.

¹¹⁰ Vgl. BT Drs. 7/1470, 211; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 50 ff.

den schon zur Zeit des REStG 1920 geltenden - allerdings bis dahin ungeschriebenen - Grundsatz der Bilanzkontinuität für den Fall der Unternehmensübertragung ohne Realisierung etwaiger stiller Reserven. Gemäß § 20 Abs. 1 REStG 1925 war der Rechtsnachfolger grundsätzlich verpflichtet, die Buchwerte seines Vorgängers zu übernehmen.

Allerdings sah § 20 Abs. 2 REStG 1925 ein Bewertungswahlrecht vor. Danach konnte der letzte Betriebsinhaber - unter Durchbrechung des aufgezeigten Grundsatzes der Bilanzkontinuität - anstatt der Buchwerte einen höheren Wertansatz wählen. Die Beteiligten konnten sich also frei entscheiden, entweder die Buchwertfortführung zu wählen und damit die bis dahin nicht realisierten stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger zu übertragen oder aber das Unternehmen unter Aufdeckung der stillen Reserven zu übertragen.¹¹¹

Im Grundsatz blieb es folglich auch unter dem REStG 1925 dabei, dass nicht realisierte Gewinne keinesfalls besteuert werden sollten.^{112 113} Der Grundsatz der Nichtbesteuerung nicht realisierter "Konjunkturgewinne" sollte nach dem Willen des Gesetzgebers ausdrücklich bestätigt werden.¹¹⁴

Als Ergebnis lässt sich festhalten, dass die unentgeltliche Betriebsübertragung nach dem REStG 1925 grundsätzlich nicht zur Realisierung stiller Reserven führte. Mit § 20 REStG 1925 wurde erstmals die interpersonelle Verlagerung stiller Reserven - unter Einräumung eines Wahlrechtes zur Realisierung stiller Reserven - kodifiziert.

¹¹¹ Strutz, Hdb Reichssteuergesetze - Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Bd. II, § 20, Anm. 26; Becker, EStG, Bd. II/2, § 20, Anm. 5 f. jeweils m.w.N.

¹¹² Vgl. auch die Bewertungsvorschriften der §§ 19, 20 REStG 1925 und die Ausführungen von Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 80.

¹¹³ Zum Verhältnis zwischen unentgeltlicher Übertragung betrieblicher Einheiten und dem Entnahmetatbestand zum Realisations- und Subjektsteuerprinzip vgl. die nachfolgenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. A m.w.N.

¹¹⁴ Begründung zum REStG 1925 in RT-Drs. Nr. 795, 50 f., zitiert nach Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 80, Fn. 44.

D. Das Reichseinkommensteuergesetz 1934

Die bis heute letzte große Steuerreform fand ihren Abschluss im Reichseinkommensteuergesetz 1934.¹¹⁵ Die Struktur des heutigen EStG beruht letztlich auf dem REStG 1934.¹¹⁶ Dabei knüpfte das REStG 1934 im Wesentlichen an die Regelungen des REStG 1925 an.¹¹⁷

Ein - zumindest für diese Abhandlung - wesentliches Novum war jedoch die Ausgliederung der Vorschriften zur unentgeltlichen Betriebsübertragung in die neu geschaffene EStDV.¹¹⁸ Inhaltlich entsprach die insoweit maßgebliche Regelung des § 6 Erste EStDV 1934 jedoch dem dargestellten § 20 REStG 1925. Insbesondere das Wahlrecht zur Realisierung stiller Reserven wurde zunächst übernommen.

Eine entscheidende Änderung wurde erst mit der EStDV 1941 umgesetzt.¹¹⁹ Die Vorschrift des § 5 EStDV 1941 sah für den Fall der unentgeltlichen Unternehmensübertragung unter Wegfall des vorgenannten Wahlrechts die Buchwertfortführung zwingend vor. Diese Novellierung vollzog sich vollständig außerhalb des REStG 1934, das insoweit unverändert blieb.¹²⁰ Aus diesem Grunde bleiben die Änderungsmotive mangels Gesetzesbegründung im Dunkeln.¹²¹

Dieser § 5 EStDV 1941 erfuhr bis zum Jahr 1999 im Wesentlichen lediglich eine numerische Veränderung durch die EStDV 1955.¹²² Danach fanden sich die inhaltlich identischen Regelungen in § 7 EStDV 1955 ff.

¹¹⁵ Reichseinkommensteuergesetz v. 16.10.1934 in RGBl. I 1005; im Folgenden kurz: REStG 1934.

¹¹⁶ Nach Lang gab es seither keine große Rechtsreform mehr. Es wurden lediglich unzählige Steueränderungsgesetze verabschiedet, die das EStG letztlich zerfasert haben und für die Unübersichtlichkeit sowie den schlechten rechtlichen Zustand des heutigen EStG verantwortlich zeichnen (So Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 7).

¹¹⁷ Begründung zum REStG 1934 in RStBl. 1935, 33 (42), Anm. Zu §§ 15 ff.

¹¹⁸ EStDV 1934 v. 6.2.1935 in RGBl. I 1935, 153.

¹¹⁹ EStDV 1941 v. 15.12.1941 in RGBl. I 751.

¹²⁰ Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 91.

¹²¹ Dieser Ansicht ist auch Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Anm. A 92.

¹²² EStDV 1955 v. 21.12.1955 in BGBl. I 1955, 756 ff.; Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1331.

E. Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002

Wie bereits erwähnt, übernahm das StEntlG die bis zum Jahr 1999 außerhalb des EStG in § 7 EStDV niedergelegten Regelungen inhaltsgleich in § 6 Abs. 3 EStG, so dass zur Auslegung und Interpretation grundsätzlich auf die Rechtsprechung und Literatur zu § 7 EStDV zurückgegriffen werden kann. Mit § 6 Abs. 3 EStG besteht erstmals wieder seit der Ausgliederung der Vorschriften zur unentgeltlichen Betriebsübertragung in die EStDV durch das RStG 1934 eine formalgesetzliche steuerliche Regelung der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten.

F. Das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz

Mit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz änderte der Gesetzgeber erstmals seit längerer Zeit den Wortlaut der Regelung zur steuerrechtlichen Behandlung der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten.¹²³ Danach sieht § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG nunmehr vor, dass die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf natürliche Personen gelten soll. Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG n.F. gilt die Buchwertfortführung auch dann, "wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt".

¹²³ Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858, im Folgenden kurz: UntStFG.

Viertes Kapitel:

Hintergrund und Bedeutung der aktuellen Gesetzesänderungen

Kennt man neben der vorstehend dargelegten historischen Entwicklung der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Steuerrecht die Motive, die den Gesetzgeber zu den jeweiligen Änderungen bewegt haben, lassen sich - wie bereits erwähnt - unter Umständen Rückschlüsse auf die richtige Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale ziehen.¹²⁴ Aus diesem Grunde widmet sich der folgende Abschnitt den Gründen und der Bedeutung der aktuellen Gesetzesänderungen seit dem Jahre 1999.

A. Bedeutung des § 6 Abs. 3 EStG

Auch nach der Übernahme der Regelungen des § 7 EStDV in § 6 Abs. 3 EStG, erfolgt die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils zwingend zum Buchwert. Der Empfänger des Mitunternehmeranteils tritt in die Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein. Auch die Anwachsung gemäß § 738 BGB fällt grundsätzlich in den Anwendungsbereich von § 6 Abs. 3 EStG, sofern sie unentgeltlich erfolgt.¹²⁵ Seit der Neufassung durch das UntStFG erfasst § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 1 EStG nunmehr auch die Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen. Damit ist § 6 Abs. 3 EStG die zentrale Vorschrift für die vorweggenommene Erbfolge in betriebliche Einheiten.

B. Änderungsgründe

Die Schaffung des § 6 Abs. 3 EStG durch das StEntlG hatte unter anderem folgenden Hintergrund: Bis zur Übernahme der Regelungen zur unentgeltlichen Betriebs-

¹²⁴ Zur Methodenlehre der Rechtswissenschaften vgl. die vorstehenden Ausführungen zum dritten Kapitel, Anm. Fn. 82.

¹²⁵ BFH, Urteil v. 10.3.1998 - VIII R 76/96 in BFH/NV 1998, 1412 (1413); Glanegger in Schmidt, EStG, § 6, Rn. 473, 476; Brandenburg in DStZ 2002, 511 (513); Orth in DStR 1999, 1053 (1059).

übertragung aus der EStDV in das EStG wurde die Rechtsgültigkeit des § 7 EStDV kontrovers diskutiert.¹²⁶ Die Vorschrift des § 7 EStDV wurde in erster Linie kritisiert, weil sie eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips vorsah, die als solche von der Ermächtigungsnorm des § 51 EStG nicht gedeckt war und Durchführungsbestimmungen das Gesetz grundsätzlich weder ergänzen noch abändern dürfen.^{127 128} Dennoch wurde die Rechtsgültigkeit überwiegend mit der Begründung bejaht, die Regelungen des § 7 EStDV beruhten auf einer zutreffenden Auslegung des Gesetzes.¹²⁹ Mit der Schaffung der formalgesetzlichen Regelung in § 6 Abs. 3 EStG hat man die Problematik der Rechtsgültigkeit der Regelungen zur unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten beseitigt.

Die Modifizierung des § 6 Abs. 3 EStG durch das UntStFG ist in erster Linie auf die von der steuerrechtlichen Praxis entwickelten Grundsätze zur Veräußerung von Teil-Mitunternehmeranteilen zurückzuführen.

Nach den zu § 7 EStDV von der steuerrechtlichen Rechtsprechung und Literatur entwickelten Rechtsgrundsätzen, die - wie erwähnt - auch auf die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden können, fiel nach überwiegender Ansicht nicht nur die Übertragung eines vollen Mitunternehmeranteils, sondern auch die eines Teil-Mitunternehmeranteils unter § 6 Abs. 3 EStG bzw. deren Vorgängernorm § 7 EStDV; eine quotenentsprechende Übertragung von etwaigem Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis zur übertragenen Quote der Gesamthandsbeteiligung im Falle der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen war nach h.M. dabei nicht erforderlich.¹³⁰

¹²⁶ Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1332; Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. B 79 jeweils m.w.N.

¹²⁷ Vgl. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 362 f.; Tipke in NJW 1980, 1079 (1084); Trzasklik in StuW 1979, 97.

¹²⁸ Nähere Ausführungen zum Subjektsteuerprinzip folgen (vgl. die nachfolgenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. A.).

¹²⁹ BFH, Urteil v. 23.4.1971 - IV 201/65 in BStBl. II 1971, 686; BFH, Urteil v. 26.4.1979 - IV R 108/75 in BStBl. II 1979, 732; BFH GrS, Beschluss v. 5.7.1990 - GrS 4-6/89 in BStBl. II 1990, 847 (854); Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. B 79 f.

¹³⁰ R 139 Abs. 4 EStR 1993; Schmidt in Schmidt, EStG, 17. Auflage 1998, § 16, Rn. 408, 410, 435; Wacker in Schmidt, EStG, 18. Auflage 1999 und 19. Auflage 2000, jeweils § 16, Rn. 408, 410, 435; Märkle in DStZ 1997, 233 (235); Binz/Mayer in DB 2001, 2316 (2317 f.); Wendt in FR 2002, (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

Mit Beschluss vom 18.10.1999 äußerte der BFH erstmals Bedenken gegen die bereits vom RFH¹³¹ vertretene Auffassung, auch die Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils sei von § 16 EStG erfasst, allerdings ohne die langjährige Rechtsprechung aufzugeben.¹³² Im Nachgang ergingen weitere Urteile des BFH, in denen er die Anwendbarkeit der §§ 16, 34 EStG auf Teilanteilsveräußerungen davon abhängig gemacht hat, dass etwaiges Sonderbetriebsvermögen quotenentsprechend mit übertragen wird ("Kongruenzgebot").¹³³ Man befürchtete eine Ausdehnung dieser Sichtweise auf die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und damit eine erhebliche Erschwerung der Unternehmensnachfolge, da der Begriff des Mitunternehmeranteils im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG bzw. des § 7 EStDV einerseits und § 16 EStG grundsätzlich gleich ausgelegt wurde.¹³⁴

Diesen Befürchtungen ist der Gesetzgeber mit dem UntStFG entgegengetreten.¹³⁵ Danach sieht § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG nunmehr vor, dass die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf natürliche Personen gelten soll. Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG n.F. gilt die Buchwertfortführung auch dann, "wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt".

127 (129);

A.A.: Patt/Rasche in DStR 1996, 645 ff. jeweils m.w.N.

¹³¹ RFH, Urteil v. 4.7.1934 - VI A 1014/32 in RStBl. 1934, 1360.

¹³² BFH, Beschluss vom 18.10.1999 - GrS 2/98 in BStBl. II 2000, 123 (128).

¹³³ BFH, Urteil vom 12.4.2000 - XI R 35/99 in BStBl. II 2001, 26; BFH, Urteil vom 24.8.2000 - IV 51/98 in FR 2000, 1210.

¹³⁴ Vgl. nur Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-5; Ders. in FR 2002, 127 (132); Binz/Mayer in DB 2001, 2316.

¹³⁵ UntStFG vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3858; Vgl. die Gesetzesbegründung in BR Drs. 638/01 v. 17.8.2001, S. 49; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475, 476; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-5; Ders. in FR 2002, 127 (128 ff.); Strahl in KÖSDI 2002, 13164 (13167) jeweils m.w.N.

Auch die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen wurde kontrovers diskutiert. Der weitaus überwiegende Teil der Stimmen ging - allerdings mit unterschiedlichen Begründungen - von der ertragsteuerlichen Neutralität dieses Vorgangs aus.¹³⁶ Der Gesetzgeber hat sich bemüht, diese Besteuerungspraxis mit dem UntStFG in § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 1 EStG zu kodifizieren.

¹³⁶ 1. Steuerneutralität in analoger Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG:
Bericht der BR zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 19.4.2001, Beilage zu FR 2001/11, 1 (6); OFD Düsseldorf, Verfügung vom 9.9.1999 - S 1978d -4- St 111 K in FR 1999, 1147; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 204; Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. B 74, C 68; Offerhaus, FS Widmann, 441 (443);
2. Steuerneutralität in analoger Anwendung des § 24 UmwStG:
Widmann/Mayer, UmwR, § 24 UmwStG, Rn. 168, 115; Rund in DStR 2000, 265 (267);
3. A.A.: Gewinnrealisierung:
Patt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Steuerreform, Band I, § 6, Rn. R 99 jeweils m.w.N.

Fünftes Kapitel:

Teleologie und systematische Einordnung des § 6 Abs. 3 EStG

Aufgrund der angesprochenen großen Bedeutung für eine zutreffende Auslegung ist der folgende Abschnitt der Teleologie und der systematischen Einordnung des § 6 Abs. 3 EStG in das gesetzliche Regelungskonzept des Ertragsteuerrechts gewidmet.¹³⁷

A. Realisationsprinzip versus Subjektsteuerprinzip:

Erhalt betrieblicher Einheiten

Der vorstehende Abriss der historischen Entwicklung hat gezeigt, dass die unentgeltliche Übertragung betrieblicher Einheiten schon seit dem REStG 1920 grundsätzlich nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven führt.¹³⁸ An dem darin zum Ausdruck kommenden Realisationsprinzip hält der Steuergesetzgeber bei betrieblichen Einheiten bis heute fest.¹³⁹

Nach dem aktuell geltenden Einkommensteuerrecht soll grundsätzlich nur das Markteinkommen, d.h. das erwirtschaftete, am Markt realisierte Einkommen der Steuerpflichtigen der Besteuerung unterworfen werden.¹⁴⁰ Im Gegensatz zur dargestellten Vermögenszuwachstheorie, nach der jeder Vermögenszuwachs sachlich steuerpflichtig ist, wird das Einkommen grundsätzlich auf das am Markt realisierte Einkommen beschränkt. Das Realisationsprinzip konkretisiert folglich die Besteuerung des Markteinkommens, indem grundsätzlich nur liquides Einkommen besteuert werden soll.¹⁴¹

¹³⁷ Vgl. auch die Ausführungen zum methodischen Ansatz im dritten Kapitel, FN 82.

¹³⁸ Vgl. nur die §§ 19, 20 und 31 REStG 1925.

¹³⁹ Vgl. auch den Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts in FR 2001, Beilage zu Heft 11/2001, S. 11 f.

¹⁴⁰ Kirchhoff in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2, Rn. A 363 ff.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 108; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. II, S. 562 ff. (566 f.), Bd. III, S. 1541 jeweils m.w.N.

¹⁴¹ So auch Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 404.

Dies wirft die Frage auf, wann diese Realisation am Markt eintritt und wie sie sich äußert. In diesem Punkt besteht steuerwissenschaftlich nur insofern Einigkeit, als die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes zu einem über dem Buchwert liegenden Preis zur Gewinnrealisation führt. In diesem Fall wird die Vermögensmehrung bilanziell sichtbar. Statt des veräußerten Wirtschaftsgutes erscheint der Veräußerungspreis in der Bilanz. Soweit dieser den Buchwert des Wirtschaftsgutes übersteigt, zeigen sich die stillen Reserven bzw. der Gewinn. Dieses handelsbilanzielle Verständnis von der Gewinnrealisation schlägt über das Maßgeblichkeitsprinzip auch auf das Steuerrecht durch. Nach dieser Lesart des Realisationsgrundsatzes werden Gewinne grundsätzlich nur durch solche Vorgänge realisiert, die eine bilanziell sichtbare Vermögensmehrung zur Folge haben.¹⁴²

Im Fall der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten kommt es mangels Entgelt nach der vorstehenden Definition des Realisationsprinzips nicht zu einer Realisierung der angesammelten stillen Reserven am Markt. Die Besteuerung stiller Reserven im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung des Unternehmens wäre demnach ein Verstoß gegen das im deutschen Steuerrecht geltende Realisationsprinzip.

Allerdings werden einkommensteuerlich über das vorstehend dargestellte handelsbilanzielle Verständnis vom Realisationsprinzip hinaus, stille Reserven nicht nur im Fall der Veräußerung realisiert. Beispielsweise führt auch die Entnahme gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 und 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zur Aufdeckung stiller Reserven. In diesen Fällen kommt es nicht zum bilanziellen Ausweis der stillen Reserven, da der Gewinn nicht durch Erhalt eines liquiden Entgelts realisiert wird. Die stillen Reserven werden also nicht deshalb erfasst, weil sie (handels-)bilanziell realisiert werden, sondern weil sie durch die Überführung in das Privatvermögen unversteuert entstrickt würden.¹⁴³ Diese Ausnahmen vom Realisationsprinzip können konsequenterweise auch nicht auf das Realisationsprinzip gestützt werden, sondern vielmehr

¹⁴² Zu diesem Absatz vgl. statt vieler Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 244 ff., S. 268 ff.; Beisse in Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 13 ff.; Costede in StuW 1996, 19 (20) jeweils m.w.N.

¹⁴³ So auch Costede in StuW 1996, 19 (20 f.).

lediglich auf das umstrittene "Entstrickungsprinzip".¹⁴⁴ Dennoch werden diese Tatbestände teilweise - u.a. aus diesem Grunde - als "Ersatzrealisationstatbestände" bezeichnet.¹⁴⁵

Im Fall der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist zunächst zu konstatieren, dass die stillen Reserven dem Betriebsvermögen des Übertragenden entzogen werden. Folglich könnte der "Ersatzrealisationstatbestand" der Entnahme mit der Konsequenz der Gewinnrealisation greifen. Nach dem finalen Entnahmebegriff der herrschenden Meinung, dem insbesondere die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung stetig folgt, liegt einkommensteuerlich dann eine Entnahme vor, wenn die stillen Reserven entgeltlich der nationalen Besteuerung entzogen werden.¹⁴⁶

Für den Fall, dass der Mitunternehmeranteil unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines inländischen Steuerpflichtigen übertragen wird, wäre die Besteuerung der stillen Reserven durch den nationalen Fiskus weiterhin gesichert, sodass nach dem vorstehenden finalen Entnahmebegriff, der auf dem sog. "Entstrickungsgrundsatz" beruht, grundsätzlich auch der "Ersatzrealisationstatbestand" der Entnahme nicht Platz greifen würde. Die Buchwertfortführung wäre dann gesichert.

Bei der Beantwortung der Frage, ob nach den vorstehenden Ausführungen die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen die Realisierung vorhandener stiller Reserven zur Folge hat, ist jedoch auch das sog. "Subjektsteuerprinzip" zu berücksichtigen. Danach sind stille Reserven von demjenigen zu versteuern, der sie erwirtschaftet hat.¹⁴⁷ Die aufgezeigte finale Entnahmedefinition müsste folglich in Verbindung mit dem Subjektsteuerprinzip grundsätzlich dazu führen, dass die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils gewinnrealisierend wäre.

¹⁴⁴ Beisse in Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, S. 13, S. 18 ff.; Costede in StuW 1996, 19 (21) jeweils m.w.N.

¹⁴⁵ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 269 f.; Costede in StuW 1996, 19 (20 f.) jeweils m.w.N.

¹⁴⁶ BFH GrS, Beschluss v. 7.10.1974 - GrS 1/73 in BStBl. II 1975, 168 (170 ff.); Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 326 ff.; Plückerbaum in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/, EStG, § 4, Rn. B 229; Keuk in StuW 1973, 74 ff.; Costede in StuW 1996, 19 (22).

¹⁴⁷ BFH, Urteil v. 14.7.1993 - X R 74-75/90 in BStBl. II 1994, 15 (17); Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1330; Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

An dieser Stelle greift die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG, nach der stille Reserven entgegen dem Subjektsteuerprinzip unter Buchwertfortführung in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen überführt werden dürfen. Auch der "Ersatzrealisationstatbestand" der Entnahme greift daher im Ergebnis nicht.

Insofern steht § 6 Abs. 3 EStG natürlich im Widerspruch zum Subjektsteuerprinzip.¹⁴⁸ Gäbe man diesem Grundsatz den Vorzug, müssten die stillen Reserven spätestens im Zeitpunkt der Übertragung aufgedeckt und vom Übertragenden, der die stillen Reserven erwirtschaftet hat, versteuert werden. Denn wenn eine betriebliche Einheiten auf ein anderes Steuersubjekt übertragen werden soll, wäre dies der letztmögliche Moment, etwaige stille Reserven bei dem Übertragenden zu erfassen. Die Buchwertfortführung wäre ausgeschlossen.

Dieser Prinzipienkonflikt ist unter Rückgriff auf den verfassungsrechtlichen Fundamentalleitsatz des deutschen Steuerrechts, scil. das Leistungsfähigkeitsprinzip zu lösen.¹⁴⁹ Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG verlangt der Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG herleitet, dass die Steuerlasten im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf die Steuerpflichtigen zu verteilen sind.¹⁵⁰ Das Leistungsfähigkeitsprinzip

EStG, § 16, Rn. B 80; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 22 f.; Trzaskalik in StuW 1979, 97 (106 f.).

¹⁴⁸ BFH, Urteil v. 14.7.1993 - X R 74-75/90 in BStBl. II 1994, 15 (17); Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 469; Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1330; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-8; Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. B 80; Herrmann in Frotscher, EStG, § 6, Rn. 464; Trzaskalik in StuW 1979, 97 (106 f.), zu § 7 EStDV; Tiedtke/Wälzholz in DB 1999, 2026 (2027).

¹⁴⁹ Ähnlich auch Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. B 80; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 407, 424; Ders., Die Besessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 144 ff; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 269 ff.

¹⁵⁰ BVerfG, Beschluss v. 17.1.1957 - 1 BvL 4/54 in BVerfGE 6, 55 (67); BVerfG, Urteil v. 24.6.1958 - 2 BvF 1/57 in BVerfGE 8, 51 (68 f.); BVerfG, Beschluss v. 14.4.1959 - 1 BvL 23, 34/57 in BVerfGE 9, 237 (243); BVerfG, Beschluss v. 3.4.1962 - 1 BvL 35/57 in BVerfGE 14, 34 (41); BVerfG, Beschluss v. 2.10.1969 - 1 BvL 12/68 in BVerfGE 27, 58 (64 f.); BVerfG, Beschluss v. 9.2.1972 - 1 BvL 16/69 in BVerfGE 32, 333 (339); BVerfG, Beschluss v. 2.10.1973 - 1 BvR 345/73 in BVerfGE 36, 66 (72); BVerfG, Beschluss v. 23.11.1976 - 1 BvR 150/75 in BVerfGE 43, 108 (118 ff.) jeweils m.w.N.

stellt anerkanntermaßen den obersten Vergleichsmaßstab des Steuerrechts dar.¹⁵¹ Diese Leistungsfähigkeitsmaxime wird nicht nur im deutschen Steuerrecht, sondern weltweit und in allen steuerwissenschaftlichen Disziplinen als Fundamentalprinzip anerkannt.¹⁵² Das so verstandene verfassungsrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip überlagert quasi die darüber hinaus diskutierten systemtragenden (Sub-)Prinzipien rechtsstaatlichen Steuerrechts, wie z.B. das Subjektsteuerprinzip und das Realisationsprinzip.

Daher sind die im Fall der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge widerstreitenden Prinzipien - gemeint sind das Realisations- und das Subjektsteuerprinzip - nach Maßgabe der Leistungsfähigkeitsmaxime in Einklang zu bringen.

Nach dem vorstehend definierten Leistungsfähigkeitsprinzip, müsste grundsätzlich jede Person ihr eigenes Markteinkommen versteuern.¹⁵³ Dies spräche für sich genommen dafür, dem Subjektsteuerprinzip den Vorrang zu geben.

Stellt man den Realisationsgrundsatz tatsächlich hinter das Subjektsteuerprinzip zurück, müssten etwaige stille Reserven im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung aufgedeckt und besteuert werden, obwohl mangels Entgeltes kein Ertrag realisiert wird. Die dadurch anfallende Steuerlast müsste aus der Substanz des Unternehmens getragen werden, da die Übertragung keinen zusätzlichen Liquiditätszufluss mit sich bringt. Dadurch wäre die Existenz vieler - insbesondere mittelständischer Betriebe - gefährdet. Bei dieser Sichtweise käme es demnach zu einer Substanzbesteuerung, die letztlich dem Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

¹⁵¹ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 479 ff.; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 50 ff., insbes. Rn. 81 ff.; Ders., Die Besessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 144 ff jeweils m.w.N.

¹⁵² Vgl. nur Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, S. 479 ff. m.w.N.

¹⁵³ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 424; Ders., Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 144 ff.

zuwider liefe.¹⁵⁴ Knobbe-Keuk geht sogar soweit, dass nach ihrer Ansicht ein Unternehmer ohne liquide Mittel an sich nicht leistungsfähig sei.¹⁵⁵

Wie die Ausführungen zur historischen Entwicklung der steuerlichen Regelungen zur unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten schon gezeigt haben, ist auch der Steuergesetzgeber seit jeher bemüht, den Erhalt betrieblicher Einheiten, der durch eine Versteuerung etwaiger stiller Reserven gefährdet wäre, im Rahmen der Unternehmensnachfolge zu gewährleisten.¹⁵⁶ Unter anderem aus diesem Grunde, d.h. zur Existenzsicherung des zu übertragenden Betriebs, sah bereits das REStG 1925 die Buchwertfortführung für den Fall der unentgeltlichen Unternehmensnachfolge vor.¹⁵⁷ Auch der heutige § 6 Abs. 3 EStG verfolgt u.a. das Ziel, die vorstehend beschriebene Substanzbesteuerung zu verhindern.¹⁵⁸

Die Regelung des § 6 Abs. 3 EStG stellt daher zwar eine Durchbrechung des ansonsten im Steuerrecht grundsätzlich geltenden Subjektsteuerprinzips dar. Diese Durchbrechung ist allerdings durch das Markteinkommensteuerprinzip - konkretisiert durch den Realisationsgrundsatz - sowie das Verbot der Übermaßbesteuerung gerechtfertigt.¹⁵⁹ Sie dient der Sicherstellung des Realisationsgrundsatzes und findet ihre Rechtfertigung im Leistungsfähigkeitspostulat, das sämtliche anderen system-

¹⁵⁴ So auch Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 155, 176 und 361 f.; Ders. in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 424; Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. B 80.

¹⁵⁵ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 270.

¹⁵⁶ Zur gesetzgeberischen Intention des historischen Gesetzgebers vgl. die amtliche Begründung zu § 30 REStG 1925, wiedergegeben in Strutz, Hdb Reichssteuergesetze - Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Bd. II, § 30, Anm. 2;

Auch der Gesetzgeber der Gegenwart ist vom Bemühen um den Erhalt betrieblicher Einheiten geleitet, vgl. BR Drs. 638/01 v. 17.08.2001, Seite 37; BT-Drs. 14/6882 v. 10.09.2001, Seite 1 f.; BR Drs. 638/1/01 v. 20.09.2001, Seite 3 f.; BR Drs. 638/01 (Beschluss) v. 27.09.2001, Seite 3; BT Drs. 14/7084 v. 10.10.2001, Seite 2; BT Drs. 14/7344 v. 08.11.2001, Seite 7 (weite Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG).

¹⁵⁷ Amtliche Begründung zu § 30 REStG 1925, zitiert nach Strutz, Hdb Reichssteuergesetze - Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Bd. II, § 30, Anm. 2.

¹⁵⁸ Zu diesem Absatz vgl. auch Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6, Rn. 1333; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-5, J 01-8; Glanegger in Schmidt, EStG, § 6, Rn. 473; Wendt in FR 2002, 127 (133); Rund in EStB 2002, 155.

¹⁵⁹ So auch Lang, Die Bemessungsgrundlage, S. 144 ff., 362 ff.; Ders. in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 424 jeweils m.w.N.

tragenden Prinzipien des Steuerrechts überlagert. Folglich kommt es bei der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten in der Regel zu einer interpersonellen Übertragung stiller Reserven.¹⁶⁰ Wertsteigerungen sollen grundsätzlich erst dann besteuert werden, wenn sie - wenn auch erst durch einen etwaigen Rechtsnachfolger - realisiert werden.¹⁶¹ Damit dient § 6 Abs. 3 S. 2 EStG dem Erhalt betrieblicher Einheiten, einem der Kernanliegen des Gesetzgebers im Zusammenhang mit der vorliegend diskutierten Norm.

B. Sicherung und Erleichterung der Unternehmensnachfolge

Mit dem bereits dargestellten Bemühen um den Erhalt betrieblicher Einheiten geht die vom Gesetzgeber ebenfalls anvisierte Sicherung und Erleichterung der Unternehmensnachfolge praktisch als Nebeneffekt zwangsläufig einher.¹⁶² Dennoch verdient diese Facette des Bestrebens um den Erhalt betrieblicher Einheiten eine besondere Betonung, da die Gesetzesauslegung in Zweifelsfällen vor dem Hintergrund dieser gesetzgeberischen Motivation zugunsten des Steuerpflichtigen ausfallen muss, um Unternehmensnachfolgeplanungen nicht zu erschweren, sondern im Sinne des Gesetzgebers zu erleichtern. Ähnlich äußert sich Wendt, der die Auffassung vertritt, dass dem Steuerpflichtigen aus Gründen des Erhalts betrieblicher Einheiten geeignete Instrumentarien zur Generationennachfolge in Sachgesamtheiten zur Verfügung gestellt werden müssen.¹⁶³

¹⁶⁰ Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. 79; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 405.

¹⁶¹ Vgl. auch den Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts in FR 2001, Beilage zu Heft 11/2001, S. 12, Anm. IV. 1.

¹⁶² Zur gesetzgeberischen Intention vgl. BR Drs. 638/01 v. 17.08.2001, Seite 37; BT-Drs. 14/6882 v. 10.09.2001, Seite 1 f.; BR Drs. 638/1/01 v. 20.09.2001, Seite 3 f.; BR Drs. 638/01 (Beschluss) v. 27.09.2001, Seite 3; BT Drs. 14/7084 v. 10.10.2001, Seite 2; BT Drs. 14/7344 v. 08.11.2001, Seite 7 (weite Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG); Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6, Rn. 1333; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-5; Ders. in FR 2002, 127 (132 f.); Glanegger in Schmidt, EStG, § 6, Rn. 473; Rund in EStB 2002, 155; Hoffmann in GmbHR 2002, 236.

¹⁶³ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-8.

C. Subjektverhaftung stiller Reserven

Nach seiner Novellierung durch das UntStFG erlaubt § 6 Abs. 3 EStG die Übertragung betrieblicher Einheiten unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. Über den Sinn dieser Sperrfrist ist in der steuerrechtlichen Literatur bisher viel geschrieben worden; überwiegend wird die Sperrfrist als unsystematisch und als Hindernis der Unternehmensnachfolge abgelehnt.¹⁶⁴

Die Suche nach dem Sinn dieser Sperrfrist wird erleichtert, wenn man einen Blick auf den historischen Werdegang des § 6 Abs. 3 EStG und seine Einordnung in die Systematik des deutschen Ertragsteuerrechts wirft.¹⁶⁵ Nachdem der Gesetzgeber mit dem REStG 1920 das bis heute geltende Realisationsprinzip eingeführt hat, musste für den Fall der unentgeltlichen Unternehmensübertragung, bei der es mangels Entgelt nicht zur Aufdeckung etwaiger stiller Reserven kommt, die Bilanzkontinuität sichergestellt werden, um die Besteuerung der stillen Reserven bei einem zukünftigen Realisationsakt zu gewährleisten.¹⁶⁶ Dazu hat man für den Fall der unentgeltlichen Übertragung der betrieblichen Einheit die Buchwertfortführung zwingend vorgeschrieben oder - zur Zeit des REStG 1925 - ein Wahlrecht zwischen Buchwertfortführung oder Aufdeckung der stillen Reserven beim Übertragenden eingeräumt.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Vgl. Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.7; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-8; Ders. in FR 2002, 127 (133 f.); Crezelius in FR 2002, 805 ff.; Kempermann in FR 2003, 321 (327).

¹⁶⁵ Dies gilt natürlich nur dann, wenn man positivistisch zugunsten des Gesetzgebers unterstellt, dass er sich bei der Gesetzgebung von der Grundsystematik des Steuerrechts leiten lässt, was zuweilen zu Recht bezweifelt werden kann. Vgl. dazu beispielhaft die bereits zitierte (Fußnote 9) Einschätzung von Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1000 und Carlé in KÖSDI 2002, 13311 (13319).

¹⁶⁶ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen und Nachweise zum dritten Kapitel, Anm. B. - C. und zum fünften Kapitel, Anm. A.

¹⁶⁷ Vgl. Fn. zuvor.

Diese Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips ist ausnahmsweise gerechtfertigt, um eine Substanz- bzw. Übermaßbesteuerung zu vermeiden und den Erhalt betrieblicher Einheiten zu sichern.¹⁶⁸ Erfolgt die unentgeltliche Übertragung hingegen lediglich aus dem Grund, die stillen Reserven kurzfristig - unter Umgehung des Subjektsteuerprinzips - in der Person eines anderen Steuersubjekts zu realisieren, fällt die Rechtfertigung der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips weg. Denn offenbar droht im Fall der von vornherein geplanten kurzfristigen Realisierung der stillen Reserven durch den Rechtsnachfolger keine Substanz- oder Übermaßbesteuerung.

Vor diesem Hintergrund ist es naheliegend, dass der Gesetzgeber mit der Schaffung der Sperrfrist in § 6 Abs. 3 S. 2 EStG versucht hat, die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen lediglich zum Zwecke kurzfristiger Realisierung stiller Reserven - etwa zur Erreichung von Progressionsvorteilen oder zur Erlangung zusätzlicher Frei- oder Ermäßigungshöchstbeträge - zu verhindern, was er vordergründig wohl auch im Sinn hatte.¹⁶⁹

Auch Wendt schließt sich dieser Ansicht mit der Begründung an, dass die kurzfristige Realisierung stiller Reserven möglicherweise darauf schließen lasse, dass nicht der Fortbestand der Beteiligung Anlass für die Übertragung war, sondern die baldige Realisierung der stillen Reserven durch ein anderes Steuersubjekt.¹⁷⁰ Dafür spricht zudem der Umstand, dass die Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG offenbar an § 13a Abs. 5 ErbStG angelehnt ist, der seine Begünstigung auch nur dann gewährt, wenn der Übernehmer das übernommene Betriebsvermögen eine gewisse Zeit behält.¹⁷¹

Damit kann man - unter Beachtung der angesprochenen Prämisse, dass der Gesetzgeber um systemgerechte Veränderungen des Steuerrechts bemüht ist - die

¹⁶⁸ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. A. - B.

¹⁶⁹ Vgl. BR Drs. 638/2/01 v. 25.09.2001, Seite 2 und - allerdings ohne Begründung - Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.7.

¹⁷⁰ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-8, J 01-19 a.E.

¹⁷¹ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-8.

Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG im dargelegten Widerstreit zwischen Realisations- und Subjektsteuerprinzip quasi als Tribut an das Subjektsteuerprinzip betrachten. Es soll immerhin eine gewisse Subjektverhaftung etwaiger stiller Reserven erreicht werden.

Es ist allerdings auch zu konstatieren, dass der Gesetzgeber selbst seine eigene Vorgabe nicht konsequent umgesetzt hat. Denn nach Maßgabe dieser Zielsetzung hätte die Sperrfrist konsequenterweise nicht nur für die Anteilsübertragung unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen gelten müssen, sondern für alle Übertragungsfälle.¹⁷²

D. Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer

Die Vorschriften zur Besteuerung der Mitunternehmerschaften lassen das Bemühen des Gesetzgebers erkennen, Einzel- und Mitunternehmer auch außerhalb des § 15 Abs. 1 S. 2 EStG steuerlich gleich zu behandeln.¹⁷³

Dieses Bestreben hat auch in der Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG Einklang gefunden.

U.a. aus diesem Grunde ist der Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen an die erschwerenden Bedingungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG geknüpft. Die Hürden des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sollen den Mitunternehmer animieren, neben dem Gesellschaftsan-

¹⁷² Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-8 a.E.

¹⁷³ BFH GrS, Beschluss v. 25.2.1991 - GrS 7/89 in BStBl. II 1991, 691 (698); BFH, Urteil v. 1.4.1966 - VI R 26/65 in BStBl. III 1966, 365 (367); BFH, Urteil v. 20.6.1985 - IV R 36/83 in BStBl. II 1985, 654 (655); BFH, Urteil v. 23.10.1990 - VIII R 142/85 in BStBl. II 1991, 401 (403 f.); BFH, Urteil v. 28.10.1999 - VIII R 41/98 in BStBl. II 2000, 339 (341); BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI R 35/99 in BStBl. II 2001, 26 (27); Friedrich in Müller/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 40; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 161; Niehus/Wilke, Besteuerung der Personengesellschaften, S. 71 ff., Anm. C.2.2.; Söffing, Die Besteuerung der Mitunternehmer, S. 194; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 73 f.; Märkle in DStZ 1997, 233; Kempermann in GmbHR 2002, 200 (203) jeweils m.w.N.

teil auch vorhandenes Sonderbetriebsvermögen quotenentsprechend mitzuübertragen.¹⁷⁴

Denn bei einem Einzelunternehmer wäre das Sonderbetriebsvermögen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Der Einzelunternehmer müsste das gesamte wesentliche Betriebsvermögen mitübertragen, wenn er beispielsweise in den Genuss der steuerlichen Vergünstigungen des § 6 Abs. 3 EStG oder der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG kommen will. Aus diesem Grunde erschwert der Gesetzgeber den Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Übertragung des Mitunternehmeranteils, indem er ihn nur unter den Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gestattet.¹⁷⁵

Diesbezüglich moniert Wendt, dass es wenig sinnvoll sei, zur Erreichung dieser Vorgabe die Buchwertfortführung von dem späteren Verhalten des Rechtsnachfolgers abhängig zu machen und das Verbot der Buchwertfortführung nicht an den eigentlichen Übertragungsakt zu knüpfen, bei dem zuviel Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wurde.¹⁷⁶

Konsequenter wäre es tatsächlich, die steuerlichen Begünstigungen genau wie beim Einzelunternehmer davon abhängig zu machen, dass tatsächlich die gesamten wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gesamthands- und des Sonderbetriebsvermögens übertragen werden.

Unabhängig davon zeigt sich aber auch durch folgenden Umstand, dass der Gesetzgeber die Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer zumindest anstrebt. Nach der Novellierung durch das UntStFG regelt die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG sowohl die unentgeltliche Übertragung von Teil-/Voll-Mitunternehmeranteilen als auch die Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen.

¹⁷⁴ Zu diesem Absatz vgl. BR, BT Drs. 14/7084 v. 10.10.2001, S. 7, Anm. zu Ziffer 3.; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-8; Höreth in ERNST & YOUNG/BDI, UntStFG, Abschnitt B., Rn. 58 ff.; Märkle in DStZ 1997, 233; Kempermann in GmbHR 2002, 200 (203).

¹⁷⁵ Vgl. BR, BT Drs. 14/7084 v. 10.10.2001, S. 7, Anm. zu Ziffer 3.; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-8; Kempermann in GmbHR 2002, 200 (203).

¹⁷⁶ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-8 a.E.

Die Rechtsfolgen des § 6 Abs. 3 EStG sollen also unabhängig davon eintreten, ob der Übertragende bzw. Aufnehmende seine Tätigkeit bisher als Einzel- oder Mitunternehmer ausgeübt hat.¹⁷⁷ Auch insofern sollen Einzel- und Mitunternehmer demnach gleich behandelt werden.

Es ist daher zu konstatieren, dass die Kritik Wendts an der Umsetzung der Zielvorgaben durch den Gesetzgeber zwar berechtigt ist. Nichts desto trotz ist das gesetzgeberische Anliegen erkennbar, dass § 6 Abs. 3 S. 2 EStG die Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmer fördern soll, was dementsprechend bei der Gesetzesauslegung zu berücksichtigen ist.

E. Divergierende Zielsetzung der §§ 6 Abs. 3 und 16 EStG

I. Überblick

In der Darstellung der historischen Entwicklung des § 6 Abs. 3 EStG klang bereits an, dass der Begriff des Mitunternehmeranteils im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG vor dem UntStFG von der herrschenden Meinung ebenso ausgelegt worden ist, wie im Rahmen des § 16 EStG.¹⁷⁸

Dies wurde erst dann problematisch, als der BFH entschied, die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils sei nicht wie die eines ganzen Mitunternehmeranteils zu behandeln.¹⁷⁹ Der BFH hat dies mit dem Sinn und Zweck der §§ 16, 34 EStG begründet, die Folgen der zusammengeballten Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven zu mildern und nicht in vollem Umfang dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Die Gewährung der Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG setze daher voraus, dass alle stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden, da eine Zusam-

¹⁷⁷ Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, EStG, Rn. 1017; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.4; Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (239).

¹⁷⁸ Vgl. die vorstehenden Ausführungen zum vierten Kapitel, Anm. B. m.w.N.

¹⁷⁹ BFH GS, Beschluss v. 18.10.1999 - GrS 2/98 in BStBl. II 2000, 123; BFH, Urteil v. 6.9.2000 - IV R 18/99 in BStBl. II 2001, 229 (230 f.) jeweils m.w.N.

menballung nicht vorläge, wenn dem Veräußerer noch stille Reserven verbleiben, die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt werden.¹⁸⁰

Diese Zielsetzung wurde der Vorschrift des § 16 EStG bereits zur Zeit des REStG 1925 beigemessen.¹⁸¹

Aufgrund der konformen Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Mitunternehmeranteil" in § 6 Abs. 3 EStG und § 16 EStG bestand nunmehr die Gefahr, dass künftig - entgegen der bis dahin gängigen Praxis - der unentgeltlichen Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG versagt werden würde. U.a. aus diesem Grunde hat der Gesetzgeber die bis dahin bestehende Verwaltungspraxis kodifiziert.¹⁸²

Dies hat zur Konsequenz, dass bei der Veräußerung eines Teilanteils die Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG versagt werden, während im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Teilanteils die Begünstigung des § 6 Abs. 3 EStG in Form der Buchwertfortführung weiterhin ausdrücklich gewährt wird. Damit hat der Gesetzgeber festgeschrieben, dass Mitunternehmeranteile mit Blick auf die jeweiligen Begünstigungen im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG anders zu behandeln sind, als in Fällen der Veräußerung gemäß § 16 EStG.

Daran wird deutlich, dass die beiden Vorschriften § 6 Abs. 3 EStG und § 16 EStG unterschiedlichen Zwecken dienen. Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG will die unentgeltliche und auf den Fortbestand gerichtete Übertragung der betrieblichen Einheit nicht dadurch gefährden, dass stille Reserven aus der Substanz besteuert werden müssen, während die §§ 16, 34 EStG einen Ausgleich dafür schaffen sollen, dass die stillen Reserven durch ihre geballte Aufdeckung der höheren Steuerprogression un-

¹⁸⁰ Zu diesem Absatz vgl. BFH GS, Urteil v. 18.10.1999 - GrS 2/98 in BStBl. II 2000, 123; BFH, Urteil v. 6.9.2000 - IV R 18/99 in BStBl. II 2001, 229 (230 f.); Hannes in DStR 1997, 685 ff. jeweils m.w.N.

¹⁸¹ Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. A 85.

¹⁸² Zu diesem Abschnitt vgl. auch die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum vierten Kapitel m.w.N.

terliegen.^{183 184} Bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen geht es aber gerade nicht um die geballte Realisierung stiller Reserven. Vielmehr bleiben die stillen Reserven beim Empfänger steuerverhaftet.

II. Praktische Konsequenzen dieser Divergenz für die Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG

Die praktischen Konsequenzen dieser Divergenz in der Zielsetzung der beiden Vorschriften des § 6 Abs. 3 EStG und des § 16 EStG sollen anhand zweier kontrovers diskutierter Problemkreise im Rahmen der Besteuerung von Personengesellschaften verdeutlicht werden, die u.a. in der unterschiedlichen Teleologie der zitierten Vorschriften begründet liegen. Zum Einen soll der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen beleuchtet werden, die sowohl bei der Veräußerung als auch bei der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten mit übergehen müssen, um in den Genuss der jeweiligen steuerlichen Begünstigungen des § 6 Abs. 3 EStG oder § 16 EStG zu gelangen. Zum Anderen soll die Frage nach der Anwendbarkeit der sogenannten "Gesamtplanrechtsprechung" auf die unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG unter dem Aspekt der dargestellten Zieldivergenz untersucht werden. Insbesondere die Beantwortung der letztgenannten Frage ist - wie im Folgenden noch zu zeigen sein wird - für die vorliegende Abhandlung weichenstellend.

1. Begriff wesentlicher Betriebsgrundlagen

Sowohl für die steuerliche Anerkennung der entgeltlichen als auch der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten gemäß den §§ 6 Abs. 3, 16 EStG ist erfor-

¹⁸³ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 476; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-8, J 01-15; Ders. in FR 2002, 127 (133); Storg in DStR 2002, 1384 (1385); Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (238).

¹⁸⁴ Zu den §§ 16, 34 EStG vgl. BFH GS, Urteil v. 18.10.1999 - GrS 2/98 in BStBl. II 2000, 123; BFH, Urteil v. 6.9.2000 - IV R 18/99 in BStBl. II 2001, 229 (230 f.) jeweils m.w.N.

derlich, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden.¹⁸⁵ Dabei ist das Merkmal der Wesentlichkeit nach mittlerweile weit überwiegender Ansicht norm-spezifisch auszulegen.¹⁸⁶

Für den hier im Fokus stehenden § 6 Abs. 3 EStG ist nach der vorgenannten Auffassung eine funktionale Betrachtungsweise maßgeblich, nach der nur diejenigen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens von Bedeutung sind, die aufgrund ihrer Funktion für die betriebliche Einheit eine wesentliche Betriebsgrundlage der Mitunternehmerschaft darstellen; dies kann z.B. bei Maschinen und Betriebsvorrichtungen der Fall sein, die für den Betriebsablauf eines Fabrikationsbetriebs von entscheidender Bedeutung sind.¹⁸⁷ Allein das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven lässt die betreffenden Wirtschaftsgüter noch nicht als wesentlich für die betriebliche Einheit erscheinen. Hingegen gilt im Rahmen des § 16 EStG die sogenannte funktional-quantitative Sichtweise, nach der nicht nur funktional bedeutsame Wirtschaftsgüter wesentlich i.S.d. Norm sind, sondern auch solche, die erhebliche stille Reserven enthalten.¹⁸⁸

¹⁸⁵ BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890 (893); BMF, Schreiben v. 16.8.2000 - IV C 2 - S 1909 - 23/00 in BStBl. I 2000, 1253; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 100; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1010 ff.; Hörger/Schulz in DStR 1998, 233 f.; Röhrig, EStB 2000, 390 jeweils m.w.N.

¹⁸⁶ BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890; BFH, Urteil v. 2.10.1997 - IV R 84/96 in BStBl. II 1998, 104; BMF, Schreiben v. 16.8.2000 - IV C 2 - S 1909 - 23/00 in BStBl. I 2000, 1253; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 15, 100; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 472; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1010 ff.; Hörger/Schulz in DStR 1998, 233 f.; Ott in GSTB 2000, 375 (377); Strahl in KÖSDI 2003, 13918 jeweils m.w.N.

¹⁸⁷ BFH, Urteil v. 24.8.1989 - IV R 136/86 in BStBl. II 1989, 1014 (1015); BFH, Urteil v. 14.7.1993 - X R 74-75/90 in BStBl. II 1994, 15 (18); BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890 (892 f.); BFH, Urteil v. 17.4.1997 - VIII R 2/95 in BStBl. II 1998, 388 (391 ff.); BFH, Urteil v. 2.10.1997 - IV R 84/96 in BStBl. II 1998, 104 (105); BFH, Urteil v. 27.8.1998 - III R 96/96 in BFH/NV 1999, 758 (759); BMF, Schreiben v. 16.8.2000 - IV C 2 - S 1909 - 23/00 in BStBl. I 2000, 1253; Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG, Rn. 1222, 1243; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 472 f.; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1010; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 15, 101, 414, 435; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 251, 865 (der offenbar an seiner in DStR 1996, 1880 geäußerten Auffassung nicht mehr festhält); Bodden in FR 1997, 757 (759 ff.); Catelaans in DB 1999, 1083; Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (237); Förster in FR 2002, 649 (653) jeweils m.w.N.

¹⁸⁸ Zur funktional-quantitativen Sichtweise i.R.d. § 16 EStG, nach der nicht nur funktional bedeutsame Wirtschaftsgüter wesentlich i.S.d. Norm sind, sondern auch solche, die erhebliche stille Reserven enthalten, vgl. BFH, Urteil v. 13.2.1996 - VIII R 39/92 in BStBl. II 1996, 409 (412); BFH, Urteil v. 2.10.1997 - IV R 84/96 in BStBl. II 1998, 104 (105); Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 101 jeweils m.w.N.

Die dargestellte unterschiedliche Teleologie des § 6 Abs. 3 EStG und des § 16 EStG wurde demnach schon vor der Novellierung der zitierten Normen praktiziert. Allein die Vorschrift des § 16 EStG dient bereits seit dem REstG 1925 dem Ziel, die Folgen der zusammengeballten Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven zu mildern und nicht in vollem Umfang dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen.¹⁸⁹ Hinter § 6 Abs. 3 EStG steckte seit jeher der Gedanke, den Erhalt betrieblicher Einheiten zu gewährleisten.

Diese Differenzierung macht auch Sinn. Zur Erreichung des Ziels, betriebliche Einheiten zu erhalten, müssen diejenigen Wirtschaftsgüter mitübertragen werden, die für das Unternehmen funktionell wesentlich sind. Ohne die funktionell wesentlichen Wirtschaftsgüter kann der jeweilige Betriebs nicht aufrechterhalten werden. Ob die Wirtschaftsgüter stille Reserven enthalten, ist insofern unerheblich und allein in wertbildender Hinsicht von Bedeutung. Zudem kommt es bei der unentgeltlichen Übertragung überhaupt nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven, so dass es allein unter diesem Aspekt auf das Vorhandensein stiller Reserven nicht ankommen kann.

Die vorstehenden Anmerkungen zeigen, dass die vorgenannte Divergenz bereits vor dem UntStFG - zumindest latent - in der Besteuerungspraxis vorherrschte. Da der Gesetzgeber diese Praxis in deren Kenntnis weitestgehend kodifiziert hat, spricht dieser Umstand ebenfalls dafür, dass der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 3 EStG und § 16 EStG unterschiedliche Ziele verfolgt. Der Gesetzgeber hat gewissermaßen die schon vor dem UntStFG praktizierte Unterscheidung in der Zielsetzung der §§ 6 Abs. 3 und 16 EStG mit der Novellierung des EStG durch das UntStFG manifestiert.

2. Anwendung der Grundsätze der sogenannten Gesamtplanrechtsprechung

Der folgende Abschnitt verdeutlicht die praktischen Konsequenzen der unterschiedlichen Zielsetzung des § 6 Abs. 3 EStG und des § 16 EStG anhand eines weiteren Problemfeldes der Besteuerung von Mitunternehmerschaften, nämlich der Anwen-

¹⁸⁹ Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. A 85.

derung der sogenannten "Gesamtplanrechtsprechung" des BFH. Nachdem diese Rechtsprechungsgrundsätze in der steuerwissenschaftlichen Auseinandersetzung lange Zeit weitestgehend hingenommen wurden, werden sie in jüngster Zeit zu Recht auf ihre dogmatische Einordnung und Rechtfertigung überprüft.¹⁹⁰

Nach den Grundsätzen der "Gesamtplanrechtsprechung" ist zur Beantwortung der Frage, wann eine Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG oder auch des § 16 EStG tatbestandlich vorliegt, eine zeitraumbezogene Betrachtung vorzunehmen. Danach kann z.B. die Übertragung eines Mitunternehmeranteils in mehreren Teilakten auch dann als einheitliche Übertragung i.S.d. § 6 EStG gewertet werden, wenn die einzelnen Übertragungsakte in einem zeitlichen, sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auf einem einheitlichen Willensentschluss beruhen. Im Ergebnis können also mehrere Rechtsgeschäfte für die steuerrechtliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammengefasst werden, sofern sie auf einheitlicher Planung beruhen und in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen; dieser einheitliche Vorgang wird dann als solcher der Subsumtion zugrundegelegt.¹⁹¹

Wendt geht offenbar davon aus, dass diese Grundsätze der sogenannten Gesamtplanrechtsprechung im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen gemäß § 6 Abs. 3 EStG aufgrund der divergierenden Teleologie der §§ 6 Abs. 3 und 16 EStG keine Anwendung finden. Er wirft die Frage auf, ob zur Umgehung der noch darzustellenden Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG etwaiges Sonder-

¹⁹⁰ Vgl. z.B. Förster/Schmidtman in StuW 2003, 114; Crezelius in FR 2003, 537; Strahl in KÖSDI 2003, 13918.

¹⁹¹ Zu diesem Absatz vgl. BFH, Urteil v. 12.4.1989 - IX R 105/85 in BStBl. II 1989, 653 (654 f.) - zu § 7 EStDV; BFH, Urteil v. 24.8.1989 - IV R 67/86 in BStBl. II 1990, 132 (133) - zu § 16 EStG; BFH, Urteil v. 19.3.1991 - VIII R 76/87 in BStBl. II 1991, 635 (636) - zu § 16 EStG; BFH, Urteil v. 2.9.1992 - XI R 26/91 in BFH/NV 1993, 161 (162 f.) - zu § 7 EStDV; BFH, Urteil v. 14.7.1993 - X R 74-75/90 in BStBl. II 1994, 15 (18) - zu § 7 EStDV; BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890 (892 f.) - zu § 7 EStDV; BFH, Urteil v. 6.9.2000 - IV R 18/99 in BStBl. II 2001, 229 (230 f.) - zu § 16 EStG; FG Köln, Urteil v. 26.10.1995 - 6 K 4376/90 in EFG 1996, 468 f. (rkr.) - zu § 7 EStDV; Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1334, 1351; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 469, 478; Herrmann in Frotscher, EStG, § 6, Rn. 474; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1020; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 414, Anm. (4); Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 866 ff., 869; Düll/Fuhrmann/Eberhard in DStR 2001, 1773 (1775); Förster in FR 2002, 649 (650); Förster/Schmidtman in FR 2003, 114; Strahl in KÖSDI 2003, 13918 (13920 ff.) jeweils m.w.N.

betriebsvermögen vorab in ein anderes Betriebsvermögen ausgegliedert werden kann. Seiner Ansicht nach ist es zulässig, vorhandenes Sonderbetriebsvermögen ohne Beachtung der Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung im zeitlichen Zusammenhang mit der unentgeltlichen Teilanteilsübertragung in ein anderes Betriebsvermögen zu überführen.¹⁹²

Daran ändere auch die Entscheidung des BFH vom 6.9.2000 nichts. Nach dieser Entscheidung ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht tarifbegünstigt, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung wesentliche Betriebsgrundlagen der Personengesellschaft ohne Aufdeckung stiller Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgeschieden sind. Der BFH fasste also zwei Übertragungsakte zusammen und behandelte sie nach Maßgabe der seiner Ansicht nach gebotenen zeitraumbezogenen Betrachtungsweise im Sinne seiner Gesamtplanrechtsprechung als einheitliche Übertragung. Da bei dieser einheitlichen Betrachtungsweise nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden sind, hat der BFH die Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG unter ausdrücklicher Berufung auf die dargestellte Teleologie des § 16 EStG versagt.¹⁹³

Wendt argumentiert nun, die Grundsätze dieser Entscheidung seien auf die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nicht übertragbar, da es bei § 6 Abs. 3 EStG nicht um die Realisierung stiller Reserven gehe, sondern vielmehr um den Erhalt betrieblicher Einheiten.¹⁹⁴

Die Beantwortung der Frage, ob die Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung auch auf unentgeltliche Übertragungen betrieblicher Einheiten gemäß § 6 Abs. 3 EStG anzuwenden sind, erfordert zunächst deren systematische Einordnung, d.h. die Erforschung ihrer Rechtsgrundlage.

¹⁹² Zu diesem Absatz vgl. Wendt in FR 2002, 127 (137).

¹⁹³ Zu diesem Absatz vgl. BFH, Urteil v. 6.9.2000 - IV R 18/99 in BStBl. II 2001, 229 (230 f.).

¹⁹⁴ Wendt in FR 2002, 127 (137);
Ähnlich Düll/Fuhrmann/Eberhard in DStR 2001, 1773 (1775, 1780).

In Fällen der Übertragung betrieblicher Einheiten hat der BFH sich - soweit ersichtlich - nie auf § 42 AO gestützt; Rechtsgrundlage seiner zeitraumbezogenen Betrachtungsweise waren die jeweiligen gesetzlichen Übertragungstatbestände in ihrer teleologischen Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Übertragung".¹⁹⁵ In anderen Fällen lagen den Entscheidungen des BFH hingegen Anwendungskonstellationen des § 42 AO zugrunde.¹⁹⁶

Meines Erachtens hat der BFH in den erstgenannten Judikaten zu Recht nicht auf den allgemeinen Umgehungstatbestand des § 42 AO zurückgegriffen. Denn der Anwendungsbereich des § 42 AO beginnt erst dort, wo die Auslegung der Steuernorm endet.¹⁹⁷

Ergibt die teleologische Auslegung der hier diskutierten Vorschriften, dass das Tatbestandsmerkmal "Übertragung" auch die Übertragung in verschiedenen Teilakten unter Wahrung der aufgezeigten Voraussetzungen der Gesamtplanrechtsprechung erfasst, ist für die Anwendung des § 42 AO daher kein Raum mehr. Eine Konkurrenzproblematik zu § 42 AO stellt sich insofern m.E. daher nicht. Dieses Ergebnis wird auch von der Überlegung gestützt, dass die Gesamtplangrundsätze eine andere Zielsetzung als § 42 AO verfolgen. Sie dienen in erster Linie nicht der Missbrauchsbeämpfung, sondern primär der teleologischen Auslegung der jeweils einschlägigen Normen.¹⁹⁸

Zur Beantwortung der von Wendt aufgeworfenen Frage der Anwendbarkeit der Gesamtplangrundsätze im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG, ist folglich - ausgehend vom

¹⁹⁵ BFH, Urteil v. 12.4.1989 - IX R 105/85 in BStBl. II 1989, 653 (654 f.); BFH, Urteil v. 24.8.1989 - IV R 67/86 in BStBl. II 1990, 132 (133); BFH, Urteil v. 19.3.1991 - VIII R 76/87 in BStBl. II 1991, 635 (636); BFH, Urteil v. 2.9.1992 - XI R 26/91 in BFH/NV 1993, 161 (162 f.); BFH, Urteil v. 14.7.1993 - X R 74-75/90 in BStBl. II 1994, 15 (16); BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890 (892 f.); BFH, Urteil v. 6.9.2000 - IV R 18/99 in BStBl. II 2001, 229 (230 f.).

¹⁹⁶ BFH, Urteil v. 13.10.1992 - VIII R 3/89 in BStBl. II 1993, 477 (479); BFH, Urteil v. 26.3.1996 - IX 51/92 in BStBl. II 1996, 443 f.; BFH, Urteil v. 18.12.2001 - VIII R 10/01 in BStBl. II 2002, 463 (464).

¹⁹⁷ BFH, Urteil v. 19.5.1988 - V R 115/83 in BStBl. II 1988, 916 (918); BFH, Urteil v. 15.3.1990 - V R 65/85 in BFH/NV 1990, 812 (813); Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Bd. II, § 42 AO, Rn. 9 ff.; Brockmeyer in Klein, AO, § 42, Rn. 2; Tipke, Steuerrechtsordnung, Band III, S. 1333 f.; Fischer in DB 1996, 644 (649) jeweils m.w.N.

¹⁹⁸ So im Ergebnis auch Förster/Schmidtman in FR 2003, 114; A.A. wohl: Crezelius in FR 2003, 537 (538).

Gesetz - abstrakt zu untersuchen, ob die teleologische Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG die Interpretation des Tatbestandsmerkmals "Übertragung" im Sinne der Gesamtplanrechtsprechung des BFH rechtfertigt.

Der rein kasuistische Ansatz, zu prüfen, ob eine Entscheidung des BFH "analog angewandt werden kann", greift demgegenüber zu kurz.¹⁹⁹ Nichts desto trotz ist zu konstatieren, dass der BFH und erstinstanzliche Finanzgerichte bereits mehrfach entschieden haben, dass die zeitraumbezogene Betrachtungsweise auch für unentgeltliche Übertragungen gemäß § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 7 EStDV maßgeblich ist.²⁰⁰

Unabhängig von diesem kasuistischen Argument ist m.E. bereits die zugrundeliegende Rechtsfrage, ob die Teleologie des § 6 Abs. 3 EStG die Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Übertragung" im Sinne der Gesamtplanrechtsprechung deckt, zu bejahen.

Wendt weist zwar zu Recht daraufhin, dass es bei der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht darum geht, die Folgen einer geballten Realisierung stiller Reserven zu mildern. Unter diesem Aspekt ist daher eine sachliche Verklammerung mehrerer Teilakte zu einem einheitlichen Vorgang tatsächlich nicht zu rechtfertigen.

Es darf aber nicht übersehen werden, dass der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 3 EStG darüber hinaus weitere Ziele verfolgt. Es sei daran erinnert, dass § 6 Abs. 3 EStG zur Vermeidung einer Substanzbesteuerung, bzw. einer Übermaßbesteuerung eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips zugunsten des Realisationsgrundsatzes konstituiert. Dennoch will der Gesetzgeber - quasi als Tribut an das Subjektsteuerprinzip - mit Hilfe der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG eine gewisse Subjektverhaftung etwaiger stiller Reserven erreichen. Mit dem Bestreben um die Subjektverhaftung stiller Reserven geht das Bemühen um den Erhalt betrieblicher Einheiten einher. Diese Gesichtspunkte rechtfertigen eine zeitraumbezogene Betrachtungsweise, wenn der Steuerpflichtige unter Missachtung des Sinn und Zwecks der Gewährung

¹⁹⁹ So aber Wendt in FR 2002, 127 (137).

²⁰⁰ BFH, Urteil v. 12.4.1989 - IX R 105/85 in BStBl. II 1989, 653 (654 f.); BFH, Urteil v. 2.9.1992 - XI R 26/91 in BFH/NV 1993, 161 (162 f.); BFH, Urteil v. 14.7.1993 - X R 74-75/90 in (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

der Buchwertfortführung aufgrund eines Gesamtplans den Übertragungsvorgang in Teilakte aufteilt, etwa um die Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu umgehen und die Teilakte in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. In diesem Fall wäre die Annahme eines sachlich verklammerten Gesamtvorgangs begründet.

Ungeachtet der aufgezeigten Divergenz in der Teleologie der §§ 6 Abs. 3, 16 EStG, sind die Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung daher - entgegen der Auffassung Wendts - auch im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich zu beachten.²⁰¹

BStBl. II 1994, 15 (18); BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890 (892 f.); FG Köln, Urteil v. 26.10.1995 - 6 K 4376/90 in EFG 1996, 468 f. (rkr.).

²⁰¹ Dieser Ansicht sind - allerdings ohne Begründung, bzw. zur Rechtslage vor dem UntStFG - im Ergebnis auch BFH, Urteil v. 12.4.1989 - IX R 105/85 in BStBl. II 1989, 653 (654 f.); BFH, Urteil v. 2.9.1992 - XI R 26/91 in BFH/NV 1993, 161 (162 f.); BFH, Urteil v. 14.7.1993 - X R 74-75/90 in BStBl. II 1994, 15 (18); BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890 (892 f.); FG Köln, Urteil v. 26.10.1995 - 6 K 4376/90 in EFG 1996, 468 f. (rkr.); Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1341; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 414, Anm. (4); Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 469, 475.6 und 478; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018, 1020; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 869; Förster in FR 2002, 649 (655) jeweils m.w.N.

Sechstes Kapitel:

Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen

A. Überblick und Problemstellung

Das Sonderbetriebsvermögen spielt nicht nur im Rahmen der dargestellten Ermittlung des laufenden Gewinns eine wesentliche Rolle. Auch bei der Ermittlung aperiodischer Einkünfte - z.B. die angesprochenen Veräußerungsgewinne gemäß § 16 EStG - ist das Sonderbetriebsvermögen von erheblicher Bedeutung. Nachdem sich die folgenden Ausführungen zunächst dem generellen Verhältnis von Gesamthandsvermögen, Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteil zueinander widmen, wird anschließend untersucht, was unter dem in § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG neu in das EStG eingefügten Begriff "Teil eines Mitunternehmeranteils" zu verstehen ist. Beide Fragen werden in der steuerwissenschaftlichen Diskussion kontrovers diskutiert.

B. Verhältnis Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteil im Allgemeinen

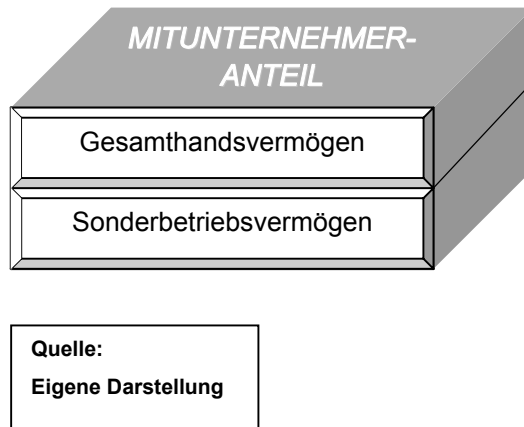
Da § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nunmehr die unentgeltliche Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen unter Zurückbehaltung etwaigen Sonderbetriebsvermögens ermöglicht, hat der Streit um das Verhältnis des Sonderbetriebsvermögens zum Mitunternehmeranteil durch das UntStFG - zumindest für den Gegenstand der vorliegenden Untersuchung - zwar an Schärfe verloren. Der Gesetzgeber hat die Gestaltungsmöglichkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG jedoch nicht in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt, sondern an neue einschränkende Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft. Folglich bleibt das Verhältnis Sonderbetriebsvermögen/Mitunternehmeranteil jedenfalls für die Frage von Interesse, ob und wie diese einschränkenden Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG im Einzelfall greifen und beachtet werden müssen.

I. Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Teile der Literatur: Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteil als Einheit

Nach übereinstimmender Ansicht der Rechtsprechung, der Finanzverwaltung und weiten Teilen der steuerrechtlichen Literatur besteht der Mitunternehmeranteil - als eine rein steuerliche Rechtsfigur - aus zwei Komponenten. Zum Einen aus dem Gesellschaftsanteil, der die Beteiligung des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen repräsentiert, und zum Anderen aus dem Sonderbetriebsvermögen.²⁰² Das Sonderbetriebsvermögen ist danach Teil des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Abs. 1 S. 2, des § 6 Abs. 3 EStG sowie der §§ 20, 24 UmwStG. Aus diesem Grunde ist das Sonderbetriebsvermögen, sofern es nach der bereits dargelegten herrschenden Meinung als wesentliche Betriebsgrundlage der Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist, bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung bzw. der Einbringung von Mitunternehmeranteilen zu berücksichtigen.²⁰³ Nach dieser Ansicht bildet das Sonderbetriebsvermögen folglich zusammen mit dem Gesamthandsvermögen die Einheit Mitunternehmeranteil.

²⁰² Ständige Rechtsprechung, BFH, Urteil v. 19.3.1991 - VIII R 76/87 in BStBl. II 1991, 635 (636); BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890 (892); BFH, Urteil v. 16.2.1996 - I R 183/94 in BStBl. II 1996, 342 (343); BFH, Urteil v. 12.12.1996 - IV R 77/93 in BStBl. II 1998, 180 (182); BFH, Urteil v. 2.10.1997 - IV R 84/96 in BStBl. II 1998, 104 (105); BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI R 35/99 in BStBl. II 2001, 26 (27); BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in BFH/NV 2000, 1554 (1555 f.); BFH, Urteil v. 6.12.2000 - VIII R 21/00 in FR 2001, 295 (296); H 139 Abs. 4, Stichwort Sonderbetriebsvermögen, Sp. 2 a.E. EStR 2001; Hörger in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 16, Rn. 198; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1014; Gänger in Bordewin/Brandt, EStG, § 16, Rn. 164; Schmidt in Schmidt, EStG, § 15, Rn. 510; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 407; Glanegger in Schmidt, EStG, § 6, Rn. 477; Zimmermann, Personengesellschaft im Steuerrecht, Abschnitt J., Rn. 6; Friedrich in Müller/Hoffmann, Beck Hdb. Personengesellschaften, § 6, Rn. 84; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 735 f.; Schneider, Sonderbetriebsvermögen, S. 55; Patt/Rasche in DStR 1996, 645 (650); Märkle in DStZ 1997, 233; Märkle in DStR 2000, 797; Bodden in FR 1997, 757 (758 f.); Schulze zur Wiesche in FR 1999, 988 (989); Fichtelmann in INF 1998, 76 (77); Düll/Fuhrmann/Eberhard in DStR 2001, 1773 (1776); Kempermann in GmbHR 2002, 200 (202); Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (238); Förster in FR 2002, 649 (650, 653); Wendt in Stbg 1999, 1 (5); Bode in DStR 2002, 114 (118); Ley in KÖSDI 2003, 13907.

²⁰³ Zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage vgl. die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. E. II. 1.



II. Teile der Literatur: Generelle Abkopplung des Sonderbetriebsvermögens

Schon vor dem UntStFG wurde - insbesondere von Reiß - vertreten, das Sonderbetriebsvermögen sei kein Bestandteil des Mitunternehmeranteils.²⁰⁴

Das Sonderbetriebsvermögen sei allein dem Gesellschafter zuzurechnen. Außerhalb des der Nutzungsüberlassung zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts hätten weder die Gesellschaft, noch die Mitgesellschafter zivilrechtliche Ansprüche bezüglich der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die deren Zurechnung an alle Gesellschafter erlauben würde. Damit sei das Sonderbetriebsvermögen zwar Teil des Betriebsvermögens des Gesellschafter, nicht aber der Gesellschaft. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens könnten daher niemals wesentliche Betriebsgrundlage der Gesellschaft sein und seien daher allenfalls bei der Anteilsübertragung durch den mitunternehmerisch beteiligten Gesellschafter von Bedeutung.

Obwohl das Sonderbetriebsvermögen demnach dem Betriebsvermögen des Mitunternehmers zugerechnet wird und bei einer Anteilsveräußerung zwingend mit zu berücksichtigen ist, verneinen die Vertreter dieser Ansicht die Zugehörigkeit des Sonderbetriebsvermögens zum Mitunternehmeranteil.

²⁰⁴ Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. C 52; Schön in BB 1988, 1866 (1871 ff.); Knobbe-Keuk in StJB 91/92, 215 (228 ff. - insbes. 231 f.); Tismer/Ossenkopp in FR 1992, 39 (40 f.); Spiegelberger/Wärholz in DStR 2001, 1093 (1099).

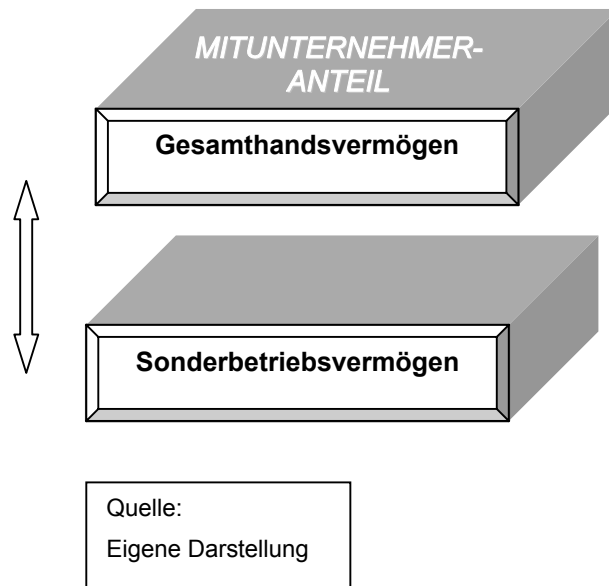
Zur Begründung wird angeführt, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verweise nur auf die Regelung zum Gewinnanteils des Mitunternehmers in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 1 EStG. Die übrigen Regelungen der Norm zu den Sondervergütungen seien von dem Verweis nicht erfasst. Für ihre Ansicht führen sie weiter ins Feld, dass Sonderbetriebsvermögen allenfalls als Folge einer Beteiligung am Gesellschaftsvermögen entstehen, aber niemals eine mitunternehmerische Beteiligung begründen könne. Für das Betriebsvermögen des Mitunternehmers sei daher allein seine Beteiligung am Gesamthandsvermögen von Bedeutung. Für die Frage, ob das Tatbestandsmerkmal der Übertragung eines Mitunternehmeranteils erfüllt ist, sei daher allein auf die gesamthänderische Beteiligung abzustellen. Das Sonderbetriebsvermögen sei lediglich für den Umfang der steuerlichen Begünstigung relevant.^{205 206} Da für die Frage, ob das Tatbestandsmerkmal der Übertragung eines Mitunternehmeranteils erfüllt ist, ausschließlich auf die Beteiligung am Gesamthandsvermögen abzustellen ist, könne das Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen niemals dazu führen, von einer nur teilweisen Veräußerung des Mitunternehmeranteils auszugehen.²⁰⁷

²⁰⁵ Zu diesem Absatz: Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. C 47 f.

²⁰⁶ Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. C 47.

²⁰⁷ Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. C 52.

Grafisch lässt sich die Kernaussage dieser Auffassung wie folgt darstellen:



III. Stellungnahme

Die Argumentation der zuletzt dargestellten literarischen Ansicht vermag nicht zu überzeugen.

Gegen die generell ablehnende Haltung - die insbesondere von Reiß vertreten wird - spricht, dass die Vorschrift des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gerade nicht nur auf den ersten Halbsatz des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verweist, der den Gesellschaftsanteil erfasst, sondern auch auf den zweiten Halbsatz der zitierten Norm, der sich explizit auf die Sondervergütungen und damit auch auf deren Grundlage, das Sonderbetriebsvermögen bezieht.

Zudem gehören zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gemäß den §§ 4 und 5 EStG alle Wirtschaftsgüter, die vom Steuerpflichtigen zur Erzielung von gewerblichen Einkünften eingesetzt werden und die ihm - zumindest wirtschaftlich - zu-

zurechnen sind.²⁰⁸ Dazu gehören auch die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens. Den Vertretern der Auffassung, das Sonderbetriebsvermögen sei nicht Teil des Mitunternehmeranteils, ist entgegen zu halten, dass die Dogmatik der Besteuerung von Personengesellschaften keinem Selbstzweck folgt, sondern dass es darum geht, die zu versteuernden Einkünfte korrekt zu ermitteln. Im Fall der Personengesellschaft müssen die gemeinsam erzielten Einkünfte den Gesellschaftern daher entsprechend der Beteiligung am Unternehmen zugerechnet werden. Das Sonderbetriebsvermögen war Bestandteil der betrieblichen Einheit, das der Mitunternehmer zur Einkünfteerzielung verwandt hat. Steuerpflichtiger ist aber der einzelne Mitunternehmer und nicht die Personengesellschaft. Folglich kann das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nicht auf das Gesamthandsvermögen beschränkt sein. Vielmehr sind sämtliche Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige zur Erzielung von Einkünften aus der Mitunternehmerschaft erzielt, zu erfassen. Insoweit kann es keinen Unterschied machen, ob die entsprechenden Wirtschaftsgüter im Eigentum der jeweiligen Gesellschafter verbleiben und der Gesellschaft obligatorisch überlassen werden oder aber in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft eingebracht werden.²⁰⁹ Auf die zivilrechtliche Zuordnung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens kann es daher nur sekundär ankommen.

Auch das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel der Gleichbehandlung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer - insbesondere im Zusammenhang mit Sonderbetriebsvermögen - gebietet die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens in den Mitunternehmeranteil.^{210 211} Es kann keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige als Einzelunternehmer oder im Rahmen einer Personengesellschaft versucht, mit den gleichen Wirtschaftsgütern Einkünfte zu erzielen. Hält aber der Einzelunternehmer

²⁰⁸ Zum Betriebsvermögensbegriff vgl. BFH GrS, Beschluss v. 3.5.1993 - GrS 3/92 in BStBl. II 1993, 616 (621 f.); BFH, Urteil v. 28.7.1994 - IV R 53/91 in BStBl. II 1995, 112 (113); Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 100 ff. jeweils m.w.N.

²⁰⁹ So auch BFH GrS, Urteil v. 3.5.1993 - GrS 3/92 in BStBl. II 1993, 616 (621 f.).

²¹⁰ Dies gesteht auch Wendt in FR 2002, 127 (133) ein.

²¹¹ Zum Gebot der Gleichbehandlung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer vgl. insbesondere § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sowie die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. D. m.w.N.

mer wesentliche Betriebsgrundlagen zurück, wird der Vorgang gemeinhin als Betriebsaufgabe angesehen. Gleiches muss für den Mitunternehmer gelten.

Spätestens seit dem UntStFG ist der Argumentation der letztgenannten Meinungsgruppe vollends der Boden entzogen. Die neugefassten Vorschriften der §§ 16 Abs. 1 S. 2 EStG, § 20 Abs. 5 S. 3 und 24 Abs. 3 S. 4 UmwStG nehmen die Übertragung bzw. Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils von den jeweils vorstehenden Regelungen der jeweiligen Paragraphen aus. Ein Motiv dieser Neuregelung liegt darin, die Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG dann zu versagen, wenn etwaiges Sonderbetriebsvermögen nicht mitübertragen wird, da auch nach Auffassung des Gesetzgebers Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen eine Einheit bilden.²¹² Damit hat der Gesetzgeber deutlich zum Ausdruck gebracht, dass das Sonderbetriebsvermögen nach seiner Vorstellung Teil des Mitunternehmeranteils i.S.d. zitierten Vorschriften ist.

Es ist also festzuhalten, dass die Einwendungen gegen die ständige Rechtsprechung des BFH im Ergebnis nicht durchgreifen. Vielmehr sind nach dem Willen des Gesetzgebers Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen als Teil des Mitunternehmeranteils zu behandeln.

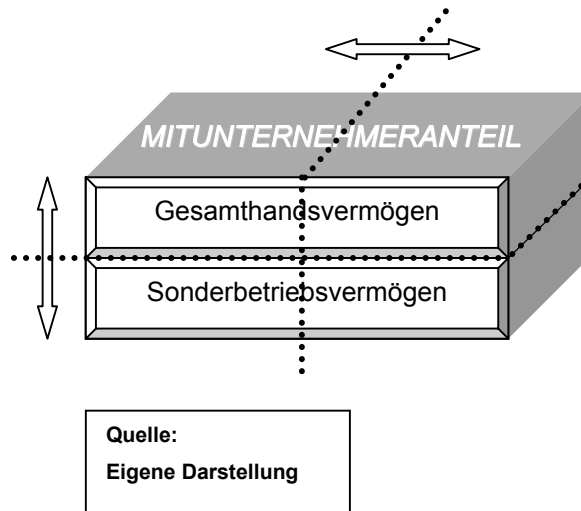
C. Verhältnis Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteil im Besonderen: "Teil eines Mitunternehmeranteils"

I. Problemstellung

Nachdem das Verhältnis des Sonderbetriebsvermögens zum Mitunternehmeranteil insoweit geklärt ist, dass Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen die Einheit Mitunternehmeranteil bilden, stellt sich - wie bereits angedeutet - die Frage, wie der in § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG neu in das Gesetz eingefügte Begriff "Teil eines Mitunternehmeranteils" zu definieren ist.

²¹² Vgl. BT Drs. 14/7084 v. 10.10.2001, S. 7, Anm. zu Ziffer 3 (Artikel 1 Nr. 3 Buchst. a).

Der Begriff des Teil-Mitunternehmeranteils ist gesetzlich nicht definiert. Dementsprechend bestehen auch keine gesetzlichen Einschränkungen, so dass nach dem Gesetzeswortlaut Teil eines Mitunternehmeranteils zunächst jeder denkbare Teil sein kann, wie die nachfolgende Grafik verdeutlicht.



Bildhaft gesprochen wäre sowohl die vertikale als auch die horizontale Aufteilung des Mitunternehmeranteils möglich.²¹³

Danach wären sowohl die Übertragung eines Teil-Gesellschaftsanteils zusammen mit einem beliebigen Teil des Sonderbetriebsvermögens von § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG erfasst, als auch die Übertragung des vollen Gesellschaftsanteils zusammen mit einem beliebigen Teil des Sonderbetriebsvermögens. Führt man diesen Gedanken fort, könnte theoretisch auch die Übertragung des vollen Gesellschaftsanteils ohne etwaiges Sonderbetriebsvermögen und ohne Rückgriff auf § 6 Abs. 3 S. 2

²¹³ Die anschauliche Begrifflichkeit "Vertikale/Horizontale Teilung des Mitunternehmeranteils" geht auf eine Formulierung von Schmidt in DStR 1991, 872 zurück.

EStG bereits gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG zum Buchwert möglich sein.²¹⁴

Eindeutig ausgeschlossen ist nur, dass das Sonderbetriebsvermögen für sich genommen ein eigenständiger Teil eines Mitunternehmeranteils sein kann.²¹⁵ Denn Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens erhalten erst aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft ihre Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen. Ausschließlich Wirtschaftsgüter, die - zumindest unter wirtschaftlicher Betrachtung - im Eigentum eines Mitunternehmers stehen können als Sonderbetriebsvermögen zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gerechnet werden. Ohne diese gesellschaftsrechtliche Verbindung wären sie als gewöhnliche Wirtschaftsgüter zu qualifizieren. Dementsprechend richtet sich die steuerliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nicht nach § 6 Abs. 3 EStG, sondern nach § 6 Abs. 5 EStG.

II. Ältere Auffassung der Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Teilen der Literatur:²¹⁶

Teil-Mitunternehmeranteil = Gesellschaftsanteil zusammen mit beliebigem Anteil etwaigen Sonderbetriebsvermögens

Vor dem Inkrafttreten des UntStFG waren Rechtsprechung, ihr folgend die Finanzverwaltung und der weit überwiegende Teil des steuerrechtlichen Schrifttums der Auffassung, dass die Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG sowie die Buchwertübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG auch für die Übertragung eines

²¹⁴ Ähnlich auch Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 476; Wendt in FR 2002, 127 (133), die immerhin die Übertragung eines Teil-Gesellschaftsanteils ohne Sonderbetriebsvermögen als von § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 2 Alt. 2 EStG gedeckt ansehen.

²¹⁵ Im Ergebnis auch BFH, Urteil v. 11.12.1990 - VIII R 14/87 in BStBl. II 1991, 510 (512); Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 408; Patt/Rasche in DStR 1996, 645 (649); Binz/Mayer in DB 2001, 2316 (2318).

²¹⁶ Die im Folgenden dargestellte Auffassung wurde mehrheitlich bis ca. 1999, teilweise bis zum Inkrafttreten des UntStFG am 1.1.2001 vertreten, vgl. nachfolgenden Nachweise.

Teil-Mitunternehmeranteils galten.²¹⁷ Märkle sprach diesbezüglich plakativ von einem "geradezu beängstigenden Schulterschluss zwischen Rechtsprechung, Finanzverwaltung und der Mehrheit der Literaturstimmen".²¹⁸

Die Vertreter dieser Auffassung folgten - zumindest bis zu den Urteilen des BFH vom 12.4.2000²¹⁹ und vom 24.8.2000²²⁰ - dem vorstehend skizzierten Teil-Mitunternehmeranteilsbegriff insoweit, als auch ein Bruchteil des zivilrechtlichen Gesellschaftsanteils ohne vorhandenes Sonderbetriebsvermögen als Teil-Mitunternehmeranteil zu qualifizieren ist, wie dies die reine Wortlautauslegung im vorstehenden Sinne auch unter der aktuellen Fassung des EStG erlaubt.²²¹ Die Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG bzw. die Buchwertfortführung gemäß § 7 EStDV²²² griffen nach dieser Ansicht daher auch bei der Übertragung eines Teil-Gesellschaftsanteils ohne quotenentsprechende Übertragung etwaigen Sonderbetriebsvermögens, da der Übertragende in dieser Konstellation Mitunternehmer bleibt und die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens weiterhin als solches der Mitunternehmerschaft angehören.

III. BFH, Finanzverwaltung und Teile der Literatur: "Kongruenzgebot"

Demgegenüber folgte der BFH in seinen Entscheidungen vom 12.4.2000 und vom 24.8.2000 der literarischen Ansicht, dass die Verbindung zwischen Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen so eng ist, dass die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Teil-

²¹⁷ Zu dieser durch das UntStFG überholten Rechtslage vgl. Patt/Rasche in DStR 1996, 645 (646 ff.); Märkle in DStR 2001, 645 (646).

²¹⁸ Märkle in DStR 2001, 645.

²¹⁹ BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI 35/99 in BFH/NV 2001, 91.

²²⁰ BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in BFH/NV 2000, 1554.

²²¹ FG Münster, Urteil v. 20.5.1998 - 1 K 2911/96 G in EFG 1998, 1319; Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. C 51; Wacker in Schmidt, EStG, 18. Auflage bis einschließlich 20. Auflage, § 16, Rn. 410; Weber in DB 1991, 2560 (2562); Tismer/Ossenkopp in FR 1992, 39 (41); Märkle in FR 1997, 135 (145); Ders. in DStZ 1997, 233 (236); Korn in KÖSDI 1997, 11219 (11225); Schulze zur Wiesche in StBp 1998, 141 (143); Märkle in DStR 2001, 645 ff. sowie die vorstehenden Ausführungen zum vierten Kapitel jeweils m.w.N.

²²² § 7 EStDV ist die Vorgängernorm des heutigen § 6 Abs. 3 EStG und entspricht diesem inhaltlich.

Mitunternehmeranteils bzw. die steuerlichen Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG im Fall der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils nur dann gewährt werden, wenn etwaiges Sonderbetriebsvermögen quotenentsprechend mitübertragen wird (sog. "Kongruenzgebot").²²³

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Rechtsprechung den Begriff des (Teil-)Mitunternehmeranteils - insbesondere mit Blick auf die unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG einerseits und die Veräußerung nach § 16 EStG andererseits - seit jeher einheitlich auslegt.²²⁴

Der BFH argumentiert in seinem Urteil vom 24.8.2000, in dem es um die Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils geht, im Wesentlichen mit dem Sinn und Zweck der §§ 16, 34 EStG, nur die geballte Realisierung stiller Reserven zu begünstigen. Aus diesem Grunde sei anerkannt, dass die Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils nur dann begünstigt ist, wenn auch alle stillen Reserven mit aufgedeckt werden. Dies müsse erst Recht für die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils gelten, da dem Telos der §§ 16, 34 EStG hier noch weniger Rechnung getragen würde.²²⁵ Es sei nicht einzusehen, dass die Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG bei der Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils nur im Fall der Einbeziehung des gesamten Sonderbetriebsvermögens gewährt wird, während bei der Teilanteilsübertragung dagegen noch nicht einmal die dem Teilanteil entsprechenden stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens anteilig aufzudecken sind.

Schließlich stützt man sich auch in diesem Punkt auf das erwähnte Gebot der Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer.²²⁶ Bei einem Einzelunternehmer wären Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens als Betriebsvermögen zu qua-

²²³ Zu den §§ 16, 34 EStG: BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI 35/99 in BFH/NV 2001, 91 (92); Zu § 6 Abs. 3 EStG: BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in BFH/NV 2000, 1554 (1556); Wollny in FR 1989, 713; Serafini in Erbschaftsteuer 2001, 131 ff.; Althans in BB 1993, 1060 (1063); Patt/Rasche in DStR 1996, 645 (649).

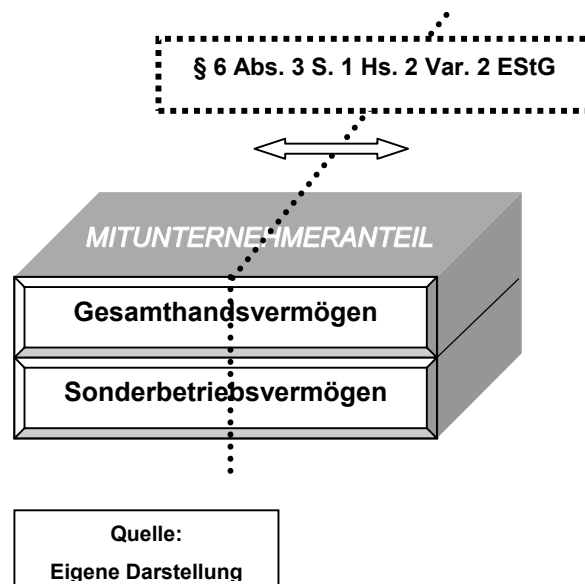
²²⁴ Vgl. nur BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in BFH/NV 2000, 1554 (1555 f.).

²²⁵ BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in BFH/NV 2000, 1554 (1556); FG Düsseldorf, Urteil v. 6.5.1999 - 11 K 4433/96 in EFG 1999, 699 (700); Tiedtke in DB 1999, 2026 (2029).

²²⁶ BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI 35/99 in BFH/NV 2001, 91 (92); BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in BFH/NV 2000, 1554 (1555).

lizieren. Hielte der Einzelunternehmer notwendiges Betriebsvermögen zurück, wären ihm auch die Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG zu versagen gewesen.²²⁷

Aus diesen Gründen definiert sich der Teil-Mitunternehmeranteil nach der vorgeannten Ansicht also grundsätzlich als Teil des zivilrechtlichen Gesellschaftsanteils verbunden mit einem quotenentsprechenden Teil des Sonderbetriebsvermögens. Beschränkt man sich auf § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG als Rechtsgrundlage, kommt folglich lediglich eine vertikale Aufspaltung des Mitunternehmeranteils zu Übertragungszwecken in Betracht.



²²⁷ Zur Gleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmer vgl. auch die vorstehenden Anmerkungen zum fünften Kapitel, Anm. D.

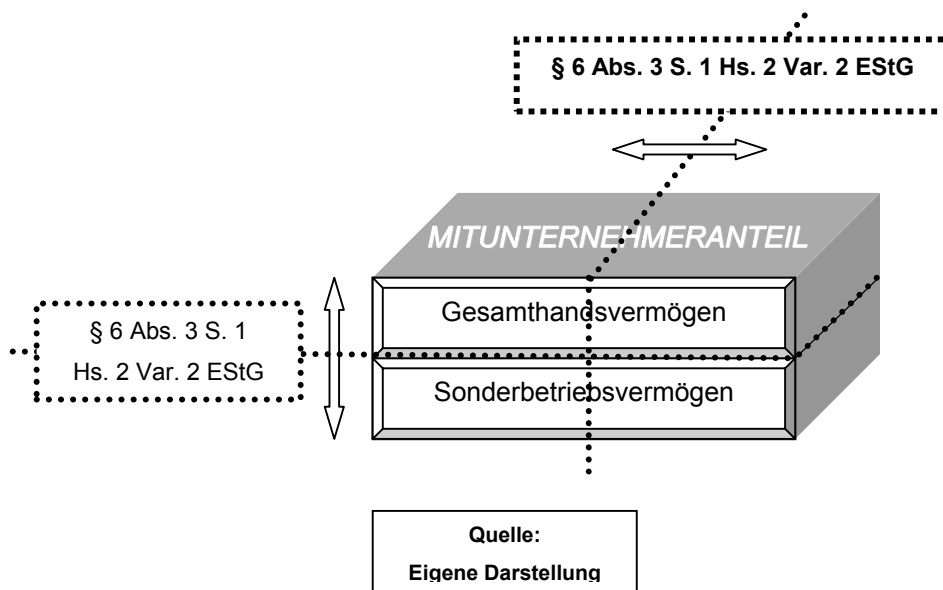
IV. Teile der Literatur: Teleologie der §§ 16 und 6 Abs. 3 EStG

In der jüngeren Vergangenheit haben sich in der steuerrechtlichen Literatur die Stimmen gemehrt, die den Begriff des Teil-Mitunternehmeranteils - im Gegensatz zu der letztgenannten Auffassung - im Ansatz ebenfalls im Sinne der eingangs aufgestellten These definieren und davon ausgehen, dass das Sonderbetriebsvermögen - zumindest im Bereich des § 6 Abs. 3 EStG - nicht untrennbar mit dem Mitunternehmeranteil verbunden ist.²²⁸ Teil-Mitunternehmeranteil könne daher grundsätzlich jeder beliebige Teil des Mitunternehmeranteils sein. Entwickelt hat sich diese Meinung im Wesentlichen bereits zur Rechtslage vor dem UntStFG.

Die Vertreter dieser Auffassung gehen im Grundsatz zwar ebenfalls davon aus, dass Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen als Einheit zu betrachten seien. Das Zusammenspiel von § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und § 6 Abs. 3 EStG geböte allerdings eine teleologische Auslegung des Begriffes Teil-Mitunternehmeranteil, die dazu führe, dass tatsächlich die Kombination eines Teil des zivilrechtlichen Gesellschaftsanteils und einem beliebigen Teil des Sonderbetriebsvermögens unter den Begriff des "Teils eines Mitunternehmeranteils" zu fassen sei.²²⁹ Wendet man diesen Gedanken auf die Rechtslage nach dem UntStFG an, wäre - um im Bild der eingeführten Grafiken zu bleiben - sowohl die vertikale als auch die horizontale Spaltung des Mitunternehmeranteils zur anschließenden unentgeltlichen Übertragung von der Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG gedeckt. Jeder denkbare Teil des Mitunternehmeranteils wäre als Teil-Mitunternehmeranteil im Sinne der Definition anzusehen.

²²⁸ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 476, die sich im Wesentlichen auf die Rechtslage vor dem UntStFG beziehen; Storg in DStR 2002, 1384 (1385); Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (238); Wendt in FR 2002, 127 (133); Kröller/Fischer/Dürr in BB 2001, 1707 (1715); Schmitt/Franz in BB 2001, 1278 (1284 ff.); Nickel/Klein in FR 2003, 954 (955 ff.).

²²⁹ So explizit Wendt in FR 2002, 127 (133) und Nickel/Klein in FR 2003, 954 (956).



Insbesondere Korn/Strahl stellen die These auf, dass bei Teilanteilsübertragungen i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG auf die quotenentsprechende Mitübertragung etwaigen Sonderbetriebsvermögens verzichtet, sprich das Sonderbetriebsvermögen vom Mitunternehmeranteil abgekoppelt werden könne, da *"das Sonderbetriebsvermögen - für das ertragsteuerliche Verständnis - mit dem Mitunternehmeranteil verschmilzt, gleichsam der Anteil und das Sonderbetriebsvermögen 100 v.H. sind, und sich die Übertragung eines Teilanteils dann als Quote daran darstellt"*.²³⁰

Begründet wird dies im Wesentlichen mit der bereits dargestellten unterschiedlichen Teleologie des § 16 EStG einerseits und des § 6 Abs. 3 EStG andererseits.²³¹ Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG wolle die unentgeltliche und auf den Fortbestand gerichtete Übertragung der betrieblichen Einheit nicht dadurch gefährden, dass stille Reserven aus der Substanz besteuert werden müssen, während die §§ 16, 34 EStG einen Ausgleich dafür schaffen sollen, dass die stillen Reserven durch ihre geballte

²³⁰ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 476; Ähnlich Wendt in FR 2002, 127 (133).

²³¹ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. E. m.w.N.

Aufdeckung der höheren Steuerprogression unterliegen. Dieser Ausgleich sei bei einer Teilanteilsübertragung, bei der es nicht zu der geballten Realisierung stiller Reserven komme, nicht gerechtfertigt. Demgegenüber ginge es bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen gerade nicht um die geballte Realisierung stiller Reserven. Vielmehr blieben die stillen Reserven beim Empfänger steuerverhaftet. Es bestehe daher kein Grund, bei einer Teilanteilsübertragung die Buchwertfortführung zu versagen. Diese Sichtweise habe auch der Gesetzgeber durch das UntStFG bestätigt.²³²

Des Weiteren wird vorgebracht, eine strikte Koppelung des Sonderbetriebsvermögens an den (Teil-)Mitunternehmeranteil in dem Sinne, dass nur eine vertikale Aufteilung des Mitunternehmeranteils in Teilanteile möglich mache, sei im Hinblick auf den ebenfalls neugefassten § 6 Abs. 5 S. 3 EStG sinnwidrig und widerspreche auch insofern der Intention des Gesetzgebers. Denn nach dem UntStFG könne das Sonderbetriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG gleich wieder zurückübertragen werden.²³³ Aus diesem Grunde mache die enge Anbindung des Sonderbetriebsvermögens an den Mitunternehmeranteil keinen Sinn.

Führt man diesen Gedankengang konsequent weiter, ergäbe sich beispielsweise im Fall der Übertragung der Beteiligung am Gesamthandsvermögen unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen die Buchwertfortführung u.U. bereits aus § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG. Ein Rückgriff auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG wäre nicht mehr von Nöten, so dass insbesondere die Sperrfristregelung nicht griffe.

V. Stellungnahme

Den Vertretern der zuletzt dargestellten teleologischen Auslegung der §§ 16 und 6 Abs. 3 EStG um Korn/Strahl in Korn ist entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber an keiner Stelle zu verstehen gegeben hat, dass er an der von dem terminologischen

²³² Wendt in FR 2002, 127 (133); Storg in DStR 2002, 1384 (1385).

²³³ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 476, die sich im Wesentlichen auf die Rechtslage vor dem UntStFG beziehen; Storg in DStR 2002, 1384 (1385); Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (238).

Grundsatz abrücken will, dass der Mitunternehmeranteil sowohl Gesamthandsvermögen als auch Sonderbetriebsvermögen erfasst. Der Rückschluss der hier aus dem UntStFG gezogen wird, ist daher nicht tragfähig.

Im Gegenteil: In BT Drs. 14/6882 macht der Gesetzgeber deutlich, dass er an den vorstehend aufgezeigten Rechtsprechungsgrundsätzen festhalten will, nach denen der Mitunternehmeranteil sich als Einheit aus Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen darstellt. Er führt wörtlich aus, "*im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG kann nichts anderes gelten*". Gemeint sind damit die vorstehenden Grundsätze. Er führt weiter aus, "*diese Rechtsprechung könne nicht ohne Weiteres ignoriert werden*".²³⁴

Der Gesetzgeber hat mit dem UntStFG - unter Wahrung der Einheit von Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen in Gestalt des Mitunternehmeranteils - lediglich andere Gestaltungsmöglichkeiten und Rechtsfolgen für die Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils auf der einen Seite und die unentgeltliche Übertragung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils auf der anderen Seite geschaffen. Hingegen will er an der Definition des Mitunternehmeranteils auch im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG ausdrücklich festhalten. Aus der vorgenommenen Umgestaltung der steuerlichen Behandlung des Mitunternehmeranteils im Rahmen von Übertragungen kann man daher keinen Rückschluss auf die Terminologie und den Umfang des Mitunternehmeranteils ziehen.

Auch das Argument, die Forderung der synchronen Mitübertragung etwaigen Sonderbetriebsvermögens bei der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen sei überflüssig, weil nach dem UntStFG gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG das Sonderbetriebsvermögen gleich wieder zurückübertragen werden könnte, überzeugt nicht. Die Vorschriften des § 6 Abs. 3 EStG einerseits und des § 6 Abs. 5 EStG andererseits haben einen völlig unterschiedlichen Regelungsgehalt. Bei § 6 Abs. 3 EStG geht es um die Übertragung betrieblicher Einheiten zur Sicherung der Unternehmensnachfolge, während § 6 Abs. 5 S. 3 EStG Umstrukturierungen des laufenden Geschäftsbetriebs durch die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter

²³⁴ Zu diesem Absatz vgl. BT Drs. 14/7084 vom 10.10.2001, S. 7, Anm. zu Ziffer 3 (Artikel 1 Nr. 3 Buchst. a).

erleichtern will. Die Gestaltungsmöglichkeiten der Absätze 3 und 5 des § 6 EStG stehen dem Steuerpflichtigen grundsätzlich - bis zur Grenze des Gestaltungsmissbrauchs i.S.d. § 42 AO - nebeneinander zur Verfügung.

Der vorstehende Hinweis auf den Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO macht bereits deutlich, dass die Rückübertragung des Sonderbetriebsvermögens nicht so einfach ist, wie die Vertreter dieser Ansicht zu vermitteln versuchen. Es sind in jedem Fall die Grundsätze der sog. "Gesamtplan-Rechtsprechung" des BFH zu beachten.²³⁵ Danach kann eine Übertragung in mehreren Teilakten als einheitliche Übertragung i.S.d. § 6 EStG gewertet werden, wenn die einzelnen Übertragungsakte in einem zeitlichen, sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auf einem einheitlichen Willensentschluss beruhen. Liegen diese Voraussetzungen mit Blick auf die Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG und die spätere Rückübertragung des Sonderbetriebsvermögens gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG vor, was insbesondere dann ernsthaft in Betracht kommt, wenn die Rückübertragung bereits im Vorfeld vereinbart wird, wären die zwei Übertragungsakte als einheitlicher Vorgang - mit den noch aufzuzeigenden Konsequenzen und Rechtsfolgen - unter § 6 Abs. 3 EStG zu subsumieren. Insbesondere könnte nunmehr u.U. die Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu beachten sein.

Die Absätze 3 und 5 des § 6 EStG stehen daher in keinem Widerspruch und können durchaus - unter Wahrung des § 42 AO bzw. der zitierten Gesamtplan-Rechtsprechung - sinnvoll und homogen nebeneinander angewendet werden. Das der Gesetzgeber mit dem UntStFG das Sonderbetriebsvermögen aus dem Verbund des Mitunternehmeranteils herausnehmen wollte, kann dem nicht entnommen werden.

²³⁵ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. E. II. 2. m.w.N.

Der Gesetzgeber versteht also den Begriff "Teil eines Mitunternehmeranteils" nicht im Sinne der Wortlautauslegung als beliebigen Teil des Mitunternehmeranteils. Vielmehr will der Gesetzgeber von § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG nur die Übertragung eines Teil-Gesellschaftsanteils bei gleichzeitiger quotenentsprechender Übertragung vorhandenen Sonderbetriebsvermögens geregelt wissen und hat damit das Kongruenzgebot des BFH bestätigt.²³⁶ Dementsprechend kann der Mitunternehmeranteil gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG zum Zwecke der unentgeltlichen Übertragung nur vertikal und nicht etwa horizontal in Teil-Mitunternehmeranteile aufgegliedert werden, wie dies aber von den Vertretern einer teleologischen Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG gefordert wird.

Nach der hier vertretenen Auslegung des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG definiert sich der Begriff "Teil-Mitunternehmeranteil" folglich als Verbund aus Teil-Gesellschaftsanteil und quotenentsprechendem Sonderbetriebsvermögen. Die horizontale Teilung des Teil-Mitunternehmeranteils, d.h. der Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen, ist demnach allenfalls unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG - insbesondere unter Beachtung der Sperrfristregelung - möglich. Aus Beratersicht mag die der Literaturmeinung durchaus politisch wünschenswert sein. Die zulässige Gesetzesauslegung stößt jedoch an Ihre Grenzen, wenn sie wie hier dem klaren Willen des Gesetzgebers widerspricht.

²³⁶ BT Drs. 14/7084 v. 10.10.2001, S. 7, Anm. zu Ziffer 3 (Artikel 1 Nr. 3 Buchst. a).

Siebentes Kapitel:

Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen

A. Grundlagen

Die novellierte Fassung des § 6 Abs. 3 EStG regelt die Übertragung sowohl von kompletten Mitunternehmeranteilen, als auch von Teil-Mitunternehmeranteilen.²³⁷

Tatbestandlich setzt § 6 Abs. 3 S. 1 EStG voraus, dass der Mitunternehmer(teil-)anteil unentgeltlich übertragen wird. Begriff und Umfang des Mitunternehmer(teil-)anteils sind bereits vorab geklärt worden, so dass im Folgenden noch die Tatbestandsmerkmale "Übertragung" und "Unentgeltlichkeit" erörtert werden müssen.²³⁸

Zudem soll die Frage nach den Adressaten der Norm beantwortet werden. In Betracht kommen nach dem Gesetzeswortlaut Mitunternehmer und Betriebsinhaber.

Schließlich stellt sich in der Praxis das Problem, aus wessen Blickwinkel das Übertragungssubstrat zu bestimmen ist. Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG lässt offen, ob aus dem Empfänger- oder dem Geberhorizont zu entscheiden ist, ob ein Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteil Gegenstand der Übertragung ist.

I. Systematik, Tatbestandsaufbau und Prüfungsfolge des § 6 Abs. 3 EStG

Die vorstehenden Ausführungen haben bereits deutlich gemacht, dass § 6 Abs. 3 EStG die Buchwertübertragung von Voll- und Teil-Mitunternehmeranteilen

²³⁷ Zu den schenkungsteuerlichen Folgen der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen vgl. den Beitrag von Götz in NWB 2003, Fach 10, 1459 m.w.N.

²³⁸ Vgl. die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum zweiten Kapitel, Anm. A. und zum sechsten Kapitel m.w.N.

ermöglicht, die sich nach der hier vertretenen Auffassung aus dem Gesellschaftsanteil und dem quotenentsprechenden Anteil am Sonderbetriebsvermögen zusammensetzen. Allerdings haben Vollanteils- und Teilanteilsübertragung - wie noch zu zeigen sein wird - nach § 6 Abs. 3 EStG unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen. So hängt z.B. die Beantwortung der Frage nach dem Anwendungsbereich der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG davon ab, ob ein Teilanteil oder ein gesamter Mitunternehmeranteil übertragen wird.

1. Prüfungsaufbau

Ob die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 EStG erfüllt sind, ist daher in folgenden Schritten zu prüfen:

Vor der Beantwortung der steuerrechtlichen Frage, ob die unentgeltliche Übertragung der Beteiligung an einer Personengesellschaft zum Buchwert erfolgen kann, gilt es einen Blick auf das zivilrechtliche Grundlagengeschäft zu werfen, an das die potentielle Besteuerung geknüpft werden soll. Das Steuerrecht setzt insofern auf das Zivilrecht auf. Folglich ist zunächst auf zivilrechtlicher Ebene zu klären, ob ein Teil- oder Vollgesellschaftsanteil übertragen wird.

Erst in einem zweiten Schritt kann dann die steuerrechtliche Würdigung des zivilrechtlichen Sachverhalts erfolgen. Die insofern einschlägige Norm des § 6 Abs. 3 EStG differenziert insofern hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen zwischen der Übertragung eines Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteils im Sinne der Norm. Die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen einer Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG richten sich danach, ob nach den aufgezeigten steuerrechtlichen Kriterien ein Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteil Gegenstand der Übertragung ist. Auf steuerrechtlicher Ebene ist daher vorrangig das Übertragungssubstrat abzustecken.

Im Anschluss daran ist schließlich zu prüfen, ob die jeweiligen weiteren Tatbestandsvoraussetzungen der Buchwertübertragung eines Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteils erfüllt sind.

Zusammenfassend stellt sich der Prüfungsaufbau des § 6 Abs. 3 EStG daher wie folgt dar:

- Gesellschaftsrecht:
Voll- oder Teilgesellschaftsanteil?
- Steuerrecht:
 - Voll- oder Teil-Mitunternehmeranteil im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG?
 - Prüfung der jeweiligen weiteren Tatbestandsvoraussetzungen für eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG.

2. Horizont der Bestimmung des Übertragungssubstrats

Die folgenden Ausführungen beschäftigen sich mit der bereits angesprochenen Frage, ob aus Sicht des Übertragenden oder aus Sicht des Empfängers zu untersuchen ist, ob ein Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteil Gegenstand der Übertragung ist. Die Beantwortung dieser Frage gibt den weiteren Prüfungsablauf, d.h. die für eine Buchwertfortführung erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen vor. Insofern ist die Klärung des Prüfungshorizonts weichenstellend und von hoher Relevanz.

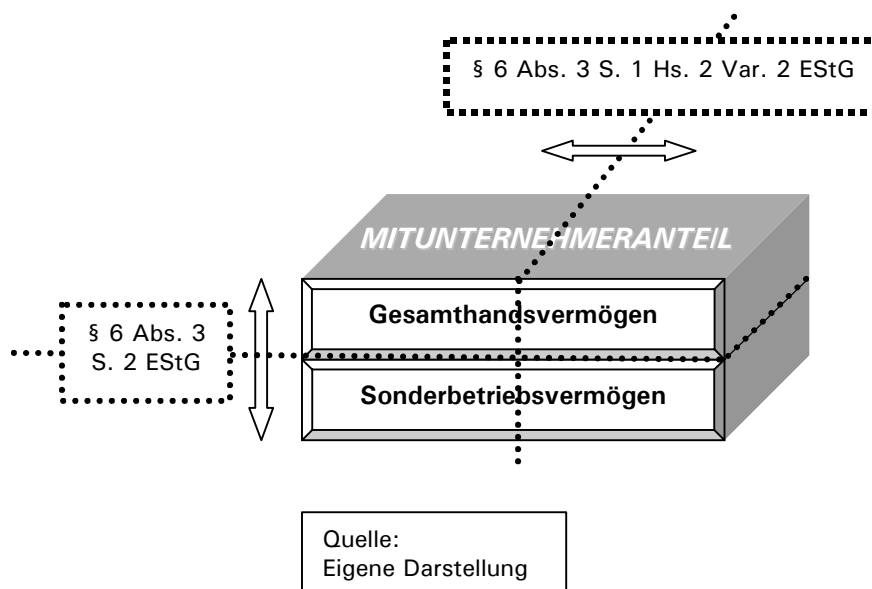
a. Problemstellung

Die Problematik wird deutlich, wenn man sich noch einmal die verschiedenen theoretisch möglichen Übertragungsvarianten vergegenwärtigt. Danach ist es denkbar, dass der Mitunternehmer aus seiner Sicht zwar u.U. einen kompletten (Teil-)Anteil überträgt, aber

- in mehreren Teil-Mitunternehmeranteilen auf verschiedene Empfänger oder

- getrennt nach Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen auf verschiedene Empfänger.

Die verschiedenen Möglichkeiten einen Mitunternehmeranteil zum Zwecke der unentgeltlichen Übertragung aufzuteilen, lassen sich zusammenfassend anhand der folgenden bereits bekannten Grafik ablesen.

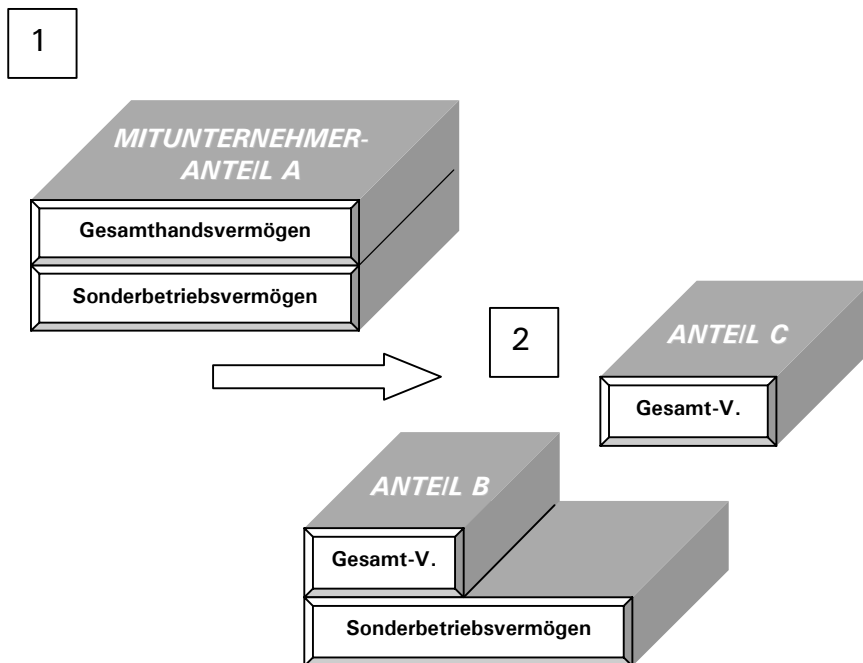


Der Mitunternehmer kann beispielsweise ein berechtigtes Interesse daran haben, den Gesellschaftsanteil auf einen oder mehrere bisher nicht an der Personengesellschaft beteiligte Dritte und das Sonderbetriebsvermögen auf einen oder mehrere Alt-Gesellschafter zu übertragen. In diesen Fallgestaltungen wird aus dem Geberhorizont zwar ein Vollanteil übertragen. Aus dem Empfängerhorizont werden jedoch allenfalls Teil-Mitunternehmeranteile oder nur (Teil-)Gesellschaftsanteil und/oder Sonderbetriebsvermögen übertragen.

Denkbar ist auch, dass durch die Übertragung eines Teil-/Voll-Mitunternehmeranteils die anteilsinterne zivilrechtliche Zuordnung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen verschoben wird. Diese Konstellation wird durch folgendes Beispiel verdeutlicht.

Beispiel:

Mitunternehmer A möchte seine KG-Beteiligung auf seine Kinder B und C übertragen. Das Sonderbetriebsvermögen besteht u.a. aus einem Grundstück, das aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten nicht parzelliert werden kann. A entschließt sich daher, auf B und C je 50 % seines Kommanditanteils zu übertragen. Das Grundstück überträgt er allein auf B. C wird anderweitig abgefunden.



Quelle:
Eigene Darstellung

Auch hier überträgt der Mitunternehmer aus dem Geberhorizont einen Voll-Mitunternehmeranteil. A überträgt seine komplette Beteiligung am Gesamthandsvermögen und entsprechend dem Kongruenzgebot das gesamte Sonderbetriebsvermögen.

Aus dem Empfängerhorizont erhält zumindest C weder einen Voll- noch einen Teil-Mitunternehmeranteil im Sinne der vorgenannten Definition, sondern lediglich einen Gesellschaftsanteil im zivilrechtlichen Sinne. C wird zwar aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung Mitunternehmer der Personengesellschaft, sofern die entsprechenden übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Gegenstand der Übertragung ist aus seiner Sicht aber dennoch kein Mitunternehmeranteil im hier vertretenen Sinne, da das vorhandene Sonderbetriebsvermögen nicht quotenentsprechend übergeht.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass vor der steuerlichen Würdigung eines Übertragungssachverhaltes im Einzelfall geklärt werden muss, ob der Subsumtion nur eine einzelne einheitliche Gesamtübertragung mit einer einheitlichen Rechtsfolge oder aber verschiedene autarke Einzelübertragungsvorgänge zugrunde zu legen sind. Erst nachdem diese vorgelagerte Frage geklärt ist, kann konkret untersucht werden, wie der oder die Übertragungsvorgänge steuerlich zu behandeln sind. Im Ergebnis kann diese Untersuchung dann dazu führen, dass die Übertragung als Veräußerung, unentgeltliche Übertragung oder aber als Aufgabe des Mitunternehmeranteils zu würdigen ist. Da die Bestimmung des Übertragungssubstrats unterschiedlich ausfällt, wenn man sie aus dem Empfänger- oder dem Geberhorizont vornimmt, ist folglich vorab zu prüfen, von welcher Warte aus der Gegenstand der Übertragung zu bestimmen ist.

b. Position der steuerrechtlichen Literatur

Die steuerrechtliche Literatur hat sich mit der hier diskutierten Frage, aus welchem Blickwinkel das Substrat im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen zu bestimmen ist, eher am Rande beschäftigt.²³⁹

Lediglich Förster formuliert ausdrücklich - aber ohne Begründung, dass aus Ihrer Sicht der Gegenstand der Übertragung aus dem Geberhorizont zu bestimmen ist.²⁴⁰

²³⁹ Vgl. Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG, Rn. 1240; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 472, 481, § 16, Rn. 125.2; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 411, 438; Wendt in Herr- (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

Wendt geht davon aus, dass die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils - getrennt nach Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen - auf verschiedene Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft von § 6 Abs. 3 EStG gedeckt ist; lediglich aus Vorsichtsgründen sei die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu beachten.²⁴¹ Offenbar bestimmt daher auch Wendt das Übertragungssubstrat nach den Verhältnissen des Übertragenden. Denn der Empfänger des Sonderbetriebsvermögens erhält aus seiner Sicht, d.h. dem Empfängerhorizont, lediglich Einzelwirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens und keinen Mitunternehmeranteil i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG.

Die übrigen zitierten Literaten stellen die Übertragung des kompletten Mitunternehmeranteils in mehreren Teilanteilen der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils in toto gleich, sofern die Voraussetzungen der Gesamtplanrechtsprechung gewahrt bleiben.²⁴² Obwohl aus Sicht der Empfänger allenfalls Teilanteilsübertragungen vorliegen, qualifiziert man den Vorgang letztlich aus Sicht des Übertragenden als Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils.

c. Position der Finanzrechtsprechung

Auch die höchstrichterliche Rechtsprechung bestimmt das Übertragungssubstrat aus der Perspektive des Übertragenden.

So hat der BFH am 11.12.2001 entschieden, dass die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils in drei Tranchen an zwei verschiedene Erwerber über einen Zeitraum von vier Monaten durch einen einheitlichen Veräußerungsplan zu einem Gesamtvorgang verklammert und als einheitliche Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils

Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-19 a.E.; Höreth in ERNST & YOUNG/BDI, Abschnitt B., Rn. 64; Förster in FR 2002, 649 (653) jeweils m.w.N.

²⁴⁰ Förster in FR 2002, 649 (653).

²⁴¹ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-19 a.E.

begünstigt besteuert werden kann.²⁴³ Ähnliches gilt nach der Entscheidung des BFH vom 6.12.2000 für die Veräußerung bzw. Einbringung eines Mitunternehmeranteils in zwei Tranchen an zwei verschiedene Personen und die unentgeltliche Übertragung des vorhandenen Sonderbetriebsvermögens nur an einen der Übernehmer innerhalb eines Zeitraums von sechs Monaten.²⁴⁴ Der BFH beurteilt den Übertragungsgegenstand offensichtlich jeweils aus der Sicht des Übertragenden. Ansonsten hätte er nicht zu einer einheitlichen Rechtsfolge gelangen können, sondern hätte seinen Entscheidungen verschiedene autarke Einzelübertragungen zugrundelegen müssen.

Auch das bereits dargestellte Argumentationsmuster des Gesamtplans stellt in erster Linie auf die Verhältnisse des Übertragenden ab.²⁴⁵ Nach diesen Grundsätzen lässt sich aus der teleologischen Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG ableiten, dass die zeitlich gestreckte Übertragung eines Teil-/Voll-Mitunternehmeranteils in Teilakten unter Wahrung eines zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs als einheitlicher Übertragungsakt behandelt werden muss, sofern sie auf einem einheitlichen Willensentschluss beruht. Die Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Übertragung" gebietet daher im Einzelfall die Verklammerung grundsätzlich verschiedener Übertragungsakte zu einem einheitlichen Gesamtübertragungsvorgang. Auch hier stellt sich die Frage, in wessen Person die subjektiven Voraussetzungen der Gesamtplanrechtsprechung erfüllt sein müssen, um in den Genuss der Privilegien der §§ 6 EStG, 16 und 34 EStG bzw. 24 UmwStG zu gelangen.

²⁴² Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 472, 481, § 16, Rn. 125.2; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 411, 438; Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG, Rn. 1240; Höreth in ERNST & YOUNG/BDI, Abschnitt B., Rn. 64.

²⁴³ BFH, Urteil v. 11.12.2001 VIII 23/01 in DStRE 2002, 568 (571, 574).

²⁴⁴ BFH, Urteil v. 6.12.2000 - VIII R 21/00 in FR 2001, 295 (298).

²⁴⁵ Zur Gesamtplanrechtsprechung vgl. die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. E. II. 2. m.w.N., insbesondere BFH, Urteil v. 12.4.1989 - IX R 105/85 in BStBl. II 1989, 653 (654 f.) - zu § 7 EStDV; BFH, Urteil v. 2.9.1992 - XI R 26/91 in BFH/NV 1993, 161 (162 f.) - zu § 7 EStDV; BFH, Urteil v. 14.7.1993 - X R 74-75/90 in BStBl. II 1994, 15 (18) - zu § 7 EStDV; FG Köln, Urteil v. 26.10.1995 - 6 K 4376/90 in EFG 1996, 468 f. (rkr.) - zu § 7 EStDV; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 472; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1020; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 869 jeweils m.w.N.

In diesem Zusammenhang ist unstreitig, dass die Voraussetzung des einheitlichen Willensentschlusses nach den Verhältnissen des Übertragenden zu beurteilen ist.²⁴⁶ Dies ist auch sachlogisch, da die Besteuerung einer etwaigen Realisierung stiller Reserven den Übertragenden treffen würde. Daher kann insoweit es auch nur auf den Übertragenden ankommen.

Darüber hinaus ist für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen anerkannt, dass im Fall der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils in mehreren Teilschritten, nämlich durch die Veräußerung von Teil-Mitunternehmeranteilen an mehrere Personen, von einer einzigen begünstigten Gesamtübertragung auszugehen ist.²⁴⁷ Ebenso hat der BFH wiederholt entschieden, dass eine in mehrere, zeitlich aufeinanderfolgende Einzelakte aufgespaltene Gesamtübertragung als einheitlicher und von § 7 Abs. 1 EStDV (nunmehr § 6 Abs. 3 EStG) begünstigter Übertragungsakt zu werten ist, wenn sie auf einem einheitlichen Willensentschluss beruhte und zwischen den einzelnen Übertragungsakten ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestand.²⁴⁸ Auch in seiner Entscheidung vom 15.7.1986 legt der BFH seiner Subsumtion einen einheitlichen Übertragungsvorgang zugrunde und beurteilte daher die Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils auf drei verschiedene Personen einheitlich als Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils.²⁴⁹

Die zitierten Entscheidungen stellen jeweils auf die Sichtweise des Übertragenden ab. Zwar kommt der BFH zum Teil nicht zu einer Übertragung, sondern zu einer Aufgabe des Mitunternehmeranteils. Wie in der einführenden Problemdarstellung bereits erörtert²⁵⁰, kommt es aber letztendlich für die hier diskutierte Frage nach dem Hori-

²⁴⁶ BFH, Urteil v. 12.4.1989 - IX R 105/85 in BStBl. II 1989, 653 (654); H 139 Abs. 6 EStR 2001; Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1334, 1351; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 414, Anm. (4); Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 469, 478; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1020; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 869; Förster/Schmidtmann in StuW 2003, 114 (120) jeweils m.w.N.

²⁴⁷ Allerdings ohne Begründung: Stahl in Korn, EStG, § 16, Rn. 125.2; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 438 unter Berufung auf BFH, Urteil v. 11.12.2001 - VIII R 23/01 in DStRE 2002, 568 (571, 574); Förster in FR 2002, 649 (653); Stahl in KöSDI 2002, 13535 (13537).

²⁴⁸ BFH, Urteil 12.4.1989 - I R 105/85 in BStBl. II 1989, 653 (655); BFH, Urteil v. 2.9.1992 - XI R 26/91 in BFH/NV 1993, 161 (162) jeweils m.w.N.

²⁴⁹ BFH, Urteil v. 15.7.1986 - VIII R 154/85 in BStBl. II 1986, 896 (900).

²⁵⁰ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. I. 2. a. m.w.N.

zont der Bestimmung des Übertragungssubstrates im Ergebnis nicht darauf an, ob der Übertragungsvorgang als Veräußerung, unentgeltliche Übertragung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils behandelt wird. Entscheidend ist, dass der BFH die vorgelagerte Frage, ob der Subsumtion im Einzelfall verschiedene autarke Einzelübertragungsvorgänge oder aber ein einheitlicher Gesamtübertragungsvorgang zugrunde zu legen ist, im Sinne der letztgenannten Alternative entschieden hat. Gegenstand der Übertragung war immer der gesamte Mitunternehmeranteil, auf den dann einheitlich die jeweiligen Rechtsfolgen der Veräußerung, unentgeltlichen Übertragung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils angewandt wurden. Es wurden nicht etwa verschiedene Einzelübertragungsvorgänge mit eigenständigen Rechtsfolgen beurteilt, sondern der Gesamtvorgang als solcher. In dem hier diskutierten Zusammenhang ist daher nicht entscheidend, zu welcher Rechtsfolge die steuerliche Würdigung der Übertragung führt, sondern dass das Übertragungssubstrat nach der BFH-Rechtsprechung von der Warte des Übertragenden zu bestimmen ist. Danach ist ein Gesamtübertragungsvorgang auch dann einheitlich steuerlich zu würdigen, wenn der das Übertragungssubstrat auf verschiedene Empfänger übertragen wird. Hätte der BFH demgegenüber den Gegenstand der Übertragung aus dem Empfängerhorizont bestimmt, hätte der er seiner Subsumtion gegebenenfalls mehrere Teilanteilsübertragungen zugrundelegen müssen, was er jedoch nicht getan hat.

Überdies ist anerkannt, dass primär nach den Verhältnissen des Übertragenden zu beurteilen ist, ob der Mitunternehmeranteil im Einzelfall tatsächlich auf den Empfänger übergegangen ist, d.h. in concreto alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils übertragen worden sind.²⁵¹ Entsprechendes muss für die Frage gelten, aus welchem Blickwinkel das Übertragungssubstrat zu bestimmen ist, so dass auch unter diesem Aspekt die Perspektive des Übertragenden maßgeblich ist.

Der vorstehenden Auswertung der höchstrichterlichen Rechtsprechung steht auch nicht entgegen, dass für die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs gefordert wird, dass der jeweilige Übertragungsgegenstand auf einen einzigen Erwerber über-

²⁵¹ Vgl. z.B. BFH, Urteil v. 16.2.1996 - I R 183/94 in BStBl. II 1996, 342 (342) - zu § 20 UmwStG; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 472.

geht.²⁵² Andernfalls könnte - auch aus dem Blickwinkel des Übertragenden - der Betrieb oder Teilbetrieb nach der Aufteilung und Übertragung nicht mehr als eigenständiger und autark lebensfähiger betrieblicher Organismus fortgeführt werden. Die Tatbestandsmerkmale einer Betriebs- bzw. Teilbetriebsübertragung wären nicht mehr erfüllt. Dieses Problem stellt sich bei den hier im Fokus stehenden Mitunternehmerbeteiligung nicht. Der Mitunternehmeranteil repräsentiert lediglich die abstrakte Beteiligung an den einzelnen Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft.

Nach den vorstehenden Ausführungen ist zu konstatieren, dass die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung die der eigentlichen steuerlichen Würdigung des Übertragungsvorgangs vorgelagerte Frage, ob der Subsumtion im Einzelfall ein einheitlicher Gesamtübertragungsvorgang oder aber verschiedene autarke Einzelübertragungsvorgänge zugrunde zu legen ist, nach den Verhältnissen beim Übertragenden bestimmt.

d. Position der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich dem Standpunkt der Rechtsprechung angeschlossen und akzeptiert, dass die Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf verschiedene Empfänger als einheitlicher Übertragungsvorgang zu werten ist.²⁵³

e. Eigene steuerliche Würdigung

Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG selbst enthält keine explizite Regelung der Frage, aus wessen Sicht der Gegenstand der Übertragung zu bestimmen ist, so dass die Antwort durch Gesetzesauslegung zu ermitteln ist.

²⁵² BFH, Urteil 12.4.1989 - I R 105/85 in BStBl. II 1989, 653 (655) m.w.N. zur Teilbetriebsübertragung; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1022.

²⁵³ Vgl. H 139 Abs. 6 Stichwort "Unentgeltliche Übertragung eines Kommanditanteils" EStR 2001.

Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG sind bei der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils nur dann die Buchwerte fortzuführen, wenn die Übertragung auf "eine" natürliche Person erfolgt.

Versteht man das Wort "eine" im Sinne einer numerischen Begrenzung, liegt nur dann eine Teil-Anteilsübertragung im Sinne des Gesetzes vor, wenn der Teil-Mitunternehmeranteil en bloc auf eine einzige natürliche Person übertragen wird. Der Empfänger müsste demnach einen Teil-Mitunternehmeranteil im Sinne der Norm empfangen.²⁵⁴ Dies spräche für die Annahme, dass es auf den Empfängerhorizont ankommt. Diese Auslegung ist m.E. jedoch nicht zwingend. Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG kann auch so ausgelegt werden, dass die Funktion des Wortes "eine" darin besteht, eine qualitative Begrenzung in dem Sinne zu erreichen, dass § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG nur die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen auf einen bestimmten Personenkreis, scil. die natürlichen Personen erfasst. Selbst wenn eine numerische Begrenzung gewollt wäre, spräche allerdings nichts gegen die Maßgeblichkeit des Geberhorizonts. Die Subsumtion unter dieses Tatbestandsmerkmal könnte auch aus dem Blickwinkel des Übertragenden erfolgen.

Vielmehr spricht der Wortlaut des neu gefassten § 6 Abs. 3 S. 2 EStG eher dafür, dass der Geberhorizont maßgeblich ist. Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist ..."*Satz 1 auch anzuwenden, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, ..., nicht überträgt, ...*". Subjekt des Satzes ist der bisherige Betriebsinhaber bzw. der übertragende Mitunternehmer, da er der Übertragende ist. Dementsprechend muss - allein aufgrund dieser grammatikalischen Wortlautauslegung - der Gegenstand der Übertragung und die Frage, ob Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird, aus dem Blickwinkel des Übertragenden beurteilt werden.

Nach der Wortlautauslegung überwiegen demnach die Argumente für die Maßgeblichkeit des Geberhorizonts.

²⁵⁴ So Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1022.

Für dieses Ergebnis sprechen darüber hinaus auch die Systematik des EStG im Allgemeinen und die des § 6 Abs. 3 EStG im Besonderen.

Der Begriff des Mitunternehmeranteils definiert sich - wie gezeigt - als Einheit zwischen (Teil-)Gesellschaftsanteil und quotenentsprechendem Teil etwaigen Sonderbetriebsvermögens. Sofern man sich auf § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG als Rechtsgrundlage beschränkt, kommt daher nach dem bisher gefundenen Ergebnis eine horizontale Aufgliederung des Mitunternehmeranteils in Teilanteile zur anschließenden unentgeltlichen Buchwertübertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils nicht in Betracht. Gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG hängt die Buchwertübertragung eines Mitunternehmeranteils also davon ab, dass Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen kongruent übertragen werden, so dass Sonderbetriebsvermögen nach Maßgabe des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG nicht zurückbehalten werden kann.

Diese Lücke schließt § 6 Abs. 3 S. 2 EStG. Nach dieser Regelung besteht die Möglichkeit, den Mitunternehmeranteil unentgeltlich zum Buchwert zu übertragen, während vorhandenes Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird. Unter Rückgriff auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist folglich auch die horizontale Teilung des Mitunternehmeranteils, d.h. der Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen, zum Zwecke der anschließenden Buchwertübertragung möglich.

Die beiden Sätze des § 6 Abs. 3 EStG haben folglich unterschiedliche Regelungsbereiche. Die Regelung des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG erfasst in erster Linie die kongruente Übertragung von Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen in Gestalt des Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteils, während § 6 Abs. 3 S. 2 EStG die inkongruente Übertragung von Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen regelt.

Ob es sich im Einzelfall um eine kongruente oder inkongruente Übertragung handelt, lässt sich nur aus Sicht des Übertragenden beurteilen, da insofern die Verhältnisse beim Übertragenden maßgebend sind. Z.B. kann im Fall der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils etwaiges Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis zur Quote des übertragenen Teil-Gesellschaftsanteils entweder gar nicht, unterquotal, quotenentsprechend oder überquotal mitübertragen werden. Die Frage, ob im Einzelfall ein (Teil-)Mitunternehmeranteil im Sinne der dargestellten Definition übertragen oder aber Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird, lässt sich nur nach den Verhältnissen des Übertragenden beurteilen. Stellt man hingegen ausschließlich auf die

Perspektive des Übertragungsempfängers ab, lässt sich anhand des ihm zukommenden Mitunternehmeranteils nicht feststellen, ob Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen kongruent, d.h. quotenentsprechend übertragen worden sind. Die Anwendungsbereiche der verschiedenen Regelungen des § 6 Abs. 3 EStG in Satz 1 und 2 lassen sich folglich nur aus Sicht des Übertragenden bestimmen und gegeneinander abgrenzen, da es dazu auf die konkrete Zusammensetzung des Mitunternehmeranteils aus Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen vor der Übertragung ankommt.

Schließlich werden die nachfolgenden Ausführungen zeigen, dass die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG z.B. auch auf Vollanteilsübertragungen mit der Konsequenz anwendbar ist, dass § 6 Abs. 3 EStG beispielsweise die Übertragung der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung auf einen Neugesellschafter bei gleichzeitiger Übertragung vorhandenen Sonderbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen eines Altgesellschafters deckt.²⁵⁵ In der vorgenannten Sachverhaltskonstellation erhält z.B. der Altgesellschaftler aus seinem Blickwinkel, d.h. dem Empfängerhorizont lediglich Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens und keine betriebliche Einheit "Mitunternehmeranteil". Lediglich aus Sicht des Übertragenden ist ein kompletter Mitunternehmeranteil Gegenstand der Übertragung. Dennoch liegt eine Übertragung eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG vor, bei der das Sonderbetriebsvermögen lediglich nicht auf den Empfänger des Gesellschaftsanteils übertragen wird. Darin zeigt sich, dass zur Bestimmung des Übertragungssubstrates nach dem Willen des Gesetzgebers der Geberhorizont maßgeblich ist.

Diese Systematik des § 6 Abs. 3 EStG belegt, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die Perspektive des Übertragenden zur Bestimmung des Übertragungssubstrates maßgeblich ist.

Dem steht nicht entgegen, dass auch objektive Kriterien, bzw. solche, die nur anhand der Verhältnisse beim Empfänger geklärt werden können, in die Subsumtion unter § 6 Abs. 3 EStG einfließen. So ist z.B. zu beachten, dass § 6 Abs. 3 EStG die Buch-

²⁵⁵ Vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. B. II. 2. m.w.N.

wertfortführung u.a. davon abhängig macht, dass der Empfänger Mitunternehmer der Personengesellschaft wird, an der der zu übertragende Anteil besteht.²⁵⁶ Es sind demnach Konstellationen denkbar, in denen zwar aus Sicht des Übertragenden ein Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteil übertragen wird, aber eines der übrigen Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt ist.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A ist zu 50 % an der AB GmbH & Co. KG beteiligt. Sonderbetriebsvermögen ist nicht vorhanden. Er überträgt seinen KG-Anteil zur Hälfte auf die natürliche Person C und zur Hälfte auf die X-GmbH.

Bei dieser Sachverhaltsgestaltung ist zwar sowohl aus dem Empfänger- als auch aus dem Geberhorizont ein Teil-Mitunternehmeranteil im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG Gegenstand der Übertragung. Allerdings ist die weitere Tatbestandsvoraussetzung einer Buchwertfortführung nicht erfüllt, nach der ein Teil-Mitunternehmeranteil gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG ausschließlich auf eine natürliche Person zum Buchwert übertragen werden kann; lediglich die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils könnte zum Buchwert auf eine Körperschaft übertragen werden.²⁵⁷ Das Beispiel macht deutlich, dass die Sphäre des Empfängers für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht bedeutungslos ist. Die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG müssen objektiv erfüllt sein.

Dieser Umstand spricht jedoch nicht gegen die Maßgeblichkeit des Geberhorizonts. Die Prüfungen der verschiedenen Tatbestandsvoraussetzungen einer Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 3 EStG dürfen nicht miteinander vermischt werden. In einem ersten Schritt ist zu untersuchen, ob der Subsumtion eine Teil- oder Vollanteilsübertragung zugrunde zu legen ist. Nach der hier vertretenen Ansicht kommt es insofern ausschließlich auf die Verhältnisse beim Übertragenden an. Erst im Anschluss an die

²⁵⁶ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. A. IV. m.w.N.

Klärung dieses eigenständigen Problembereichs ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die übrigen Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfüllt sind. Auf dieser Ebene fließen dann durchaus objektive Kriterien in die Subsumtion ein. Daraus können aber keine Rückschlüsse darauf gezogen werden, aus welcher Perspektive das Übertragungssubstrat zu bestimmen ist. Es handelt sich hier um zwei verschiedene und voneinander unabhängige Problemkreise.

Unabhängig davon wären in dem vorstehenden Beispiel die Voraussetzungen der Buchwertfortführung auch aus Sicht des Übertragenden nicht erfüllt, was ebenfalls dafür spricht, dass es nur auf die Perspektive des Übertragenden ankommen kann.

Die Gesetzssystematik streitet folglich für die Maßgeblichkeit des Geberhorizonts für die Bestimmung des Übertragungssubstrates.

Die teleologische Auslegung des 6 Abs. 3 EStG führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Umsetzung und Konkretisierung des Sinn und Zwecks der Norm wird am besten erreicht, wenn der Gegenstand der Übertragung aus der Perspektive des Übertragenden vorgenommen wird. Letzteres soll im Folgenden belegt werden.

Es klang bereits mehrfach an, dass die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG schwerpunktmäßig den Erhalt betrieblicher Einheiten gewährleisten soll, indem sie die Übertragung dieser betrieblichen Einheiten zum Buchwert gestattet.²⁵⁸ Werden die Bestandteile des Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteils auf neue oder alte Mitunternehmer der gleichen Mitunternehmerschaft übertragen, bleibt die betriebliche Einheit der Mitunternehmerschaft - und zwar nicht nur aus dem Geberhorizont - vollständig erhalten. Lediglich die interne Zuordnung der Wirtschaftsgüter verschiebt sich. Sämtliche Voraussetzungen, die § 6 Abs. 3 EStG an die Buchwertfortführung knüpft, lägen unter Zugrundelegung des Empfängerhorizonts vor. Insbesondere wären die Empfänger eines jeden Bestandteiles des übertragenen Anteils Mitunternehmer der Personengesellschaft.

²⁵⁷ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. A. III. m.w.N.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteile aufgeteilt in Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen auf verschiedene Empfänger übertragen werden, und das Sonderbetriebsvermögen die Mitunternehmerschaft - etwa durch die Übertragung auf einen Nicht-Gesellschafter - verlässt. Diese Gestaltungen liefen der Zielsetzung des § 6 Abs. 3 EStG zuwider.

Zu diesem Ergebnis kommt man insbesondere auch unter Zugrundelegung des Geberhorizonts. Aus der Perspektive des Übertragenden wäre in diesen Konstellationen die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG zu versagen.²⁵⁹ Denn aus der Warte des Übertragenden wären bei dieser Sachverhaltsvariante die aufgezeigten Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG nicht erfüllt. Dies gilt insbesondere für die wesentliche Voraussetzung für eine Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG, nach der der Übernehmer des Anteils Mitunternehmer der Personengesellschaft werden muss.²⁶⁰ In der vorstehenden Konstellation wird derjenige, auf den ausschließlich Sonderbetriebsvermögen übertragen wird, nicht Mitunternehmer der Personengesellschaft, an der der übertragene Anteil besteht. Insoweit ist die Wahrung der gesetzgeberischen Zielvorgaben bezüglich § 6 Abs. 3 EStG sichergestellt, wenn das Übertragungssubstrat aus dem Geberhorizont bestimmt wird.

Die Maßgeblichkeit des Geberhorizonts kommt auch der Umsetzung des gesetzgeberischen Anliegens zugute, mit Hilfe der neu gefassten Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG eine gewisse Subjektverhaftung zu erreichen. Die Sperrfristregelung soll das Überspringen stiller Reserven zum Zwecke der kurzfristigen Realisierung durch den Empfänger des Teil-Mitunternehmeranteils dadurch erschweren, dass der Empfänger des Teil-Mitunternehmeranteils grundsätzlich gehalten ist, den Anteil über einen Zeitraum von 5 Jahren zu halten.²⁶¹

²⁵⁸ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. A. und B. m.w.N.

²⁵⁹ Ähnlich Märkle in DStR 2001, 685 (690).

²⁶⁰ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. IV. m.w.N.

²⁶¹ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. C m.w.N. sowie insbesondere BR Drs. 638/2/01 v. 25.09.2001, Seite 2; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

Diese Vorgabe wird auch dann erfüllt, wenn beispielsweise Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen auf verschiedene Mitunternehmer einer Personengesellschaft übertragen werden, jedenfalls solange die Sperrfrist eingehalten wird.²⁶² Unter diesem Aspekt spricht also nichts dagegen, die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen auf verschiedene Empfänger aus der Perspektive des Übertragenden als Übertragung eines vollständigen Teil-Mitunternehmeranteils zu bewerten.

Schließlich gilt es auch zu bedenken, dass die steuerlich nachteiligen Folgen einer Nichtbeachtung der einzelnen Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG - wie im Folgenden noch zu zeigen sein wird - allein den Übertragenden treffen.²⁶³ Wenn die Rechtsfolgen einer Norm allein den Übertragenden treffen, müssen konsequenterweise auch die Tatbestandsvoraussetzungen der Norm - so weit wie möglich - in der Person des Übertragenden geprüft und erfüllt werden.

Unter teleologischen Gesichtspunkten ist letztlich aber entscheidend, dass der Gesetzgeber mit der Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG die Unternehmensnachfolge erleichtern und den Erhalt betrieblicher Einheiten sichern wollte.²⁶⁴ Dazu muss er dem Steuerpflichtigen ein flexibles Instrument der Unternehmensnachfolge zur Verfügung stellen, dass den tatsächlichen Bedürfnissen des Einzelfalls gerecht wird.²⁶⁵ Die eingangs dargestellten Übertragungsvarianten haben bereits gezeigt, dass das Instrument der Generationennachfolge des § 6 Abs. 3 EStG häufiger zum Einsatz kommen kann, wenn das Übertragungssubstrat aus dem Geberhorizont bestimmt wird.²⁶⁶ Nach den skizzierten Konstellationen sind verschiedenste Sachverhaltskonstellationen denkbar, in denen lediglich aus Sicht des Übertragenden ein Mitunternehmeran-

Rn. 1018; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-19 a.E.; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.7.

²⁶² So auch Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-19.

²⁶³ Vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. C.

²⁶⁴ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. A. und B.

²⁶⁵ Ähnlich Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-8 a.E.

²⁶⁶ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. A. I. 2. a.

teil im Sinne der hier vertretenen Definition übertragen wird und damit der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG eröffnet ist. Bei Maßgeblichkeit des Geberhorizonts kann die novellierte Fassung des § 6 Abs. 3 EStG entsprechend der gesetzgeberischen Motivation als Instrument der Unternehmensnachfolge flexibler genutzt werden. In der Praxis hätte dies z.B. zur Konsequenz, dass die vorstehend skizzierten Konstellationen grundsätzlich von § 6 Abs. 3 EStG erfasst werden, auch wenn das Übertragungssubstrat auf verschiedene Empfänger verteilt wird.

Letztlich ist zu konstatieren, dass die Maßgeblichkeit des Geberhorizonts für die Bestimmung des Übertragungssubstrates dazu führt, dass alle gesetzgeberischen Ziele nicht nur erfüllt werden, sondern sogar besser und nachhaltiger umgesetzt werden. Daher ist nach dem Sinn und Zweck der Norm die Bestimmung des Übertragungssubstrates aus dem Geberhorizont geboten.

Im Ergebnis sprechen also sowohl der Gesetzeswortlaut, als auch die Systematik und die Teleologie des Gesetzes dafür, zur Bestimmung des Übertragungssubstrats auf die Verhältnisse des Übertragenden abzustellen. Die Interpretation der dargestellten Literatur- und Rechtsprechungsansichten ist daher im Ergebnis zutreffend.

f. Ergebnis und praktische Konsequenzen

Nachfolgend sollen die praktischen Konsequenzen der hier vertretenen Ansicht, nach der das Substrat einer unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen aus dem Geberhorizont zu bestimmen ist, anhand einiger Beispiele aufgezeigt werden.

aa. Beispiel 1

A und B sind jeweils als Kommanditisten zu 50 % an der AB GmbH & Co. KG beteiligt. A vermietet der AB GmbH & Co. KG das Betriebsgrundstück. Zum 01.01.01 verschenkt A seine komplette Beteiligung an seinen Sohn C. Das Grundstück behält A zurück.

Im ersten Prüfungsschritt ist zu konstatieren, dass A aus dem maßgeblichen Geberhorizont auf gesellschaftsrechtlicher Ebene seinen kompletten Gesellschaftsanteil

überträgt. Im zweiten Schritt ist auf steuerrechtlicher Ebene zu prüfen, ob diese Übertragung zum Buchwert erfolgen kann. An dieser Stelle greift § 6 Abs. 3 EStG, der unter Einhaltung seiner Voraussetzungen die Buchwert Übertragung von Teil- und Voll-Mitunternehmeranteilen gestattet. Die gesellschaftsrechtliche Vollanteilsübertragung muss dementsprechend auch steuerlich als Übertragung eines Voll-Mitunternehmeranteils zu qualifizieren sein. Aus Sicht des Übertragenden überträgt A lediglich sein Gesamthandsvermögen. Da A keinen Voll-Mitunternehmeranteil im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG überträgt, sondern Sonderbetriebsvermögen zurückbehält, kommt eine Buchwertfortführung nur unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG in Betracht. Ob die weiteren entsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 Alt. 3 i.V.m. S. 2 EStG für eine gewinnneutrale Vollanteilsübertragung erfüllt sind, ist nunmehr in einem dritten Schritt zu überprüfen.

bb. Beispiel 2

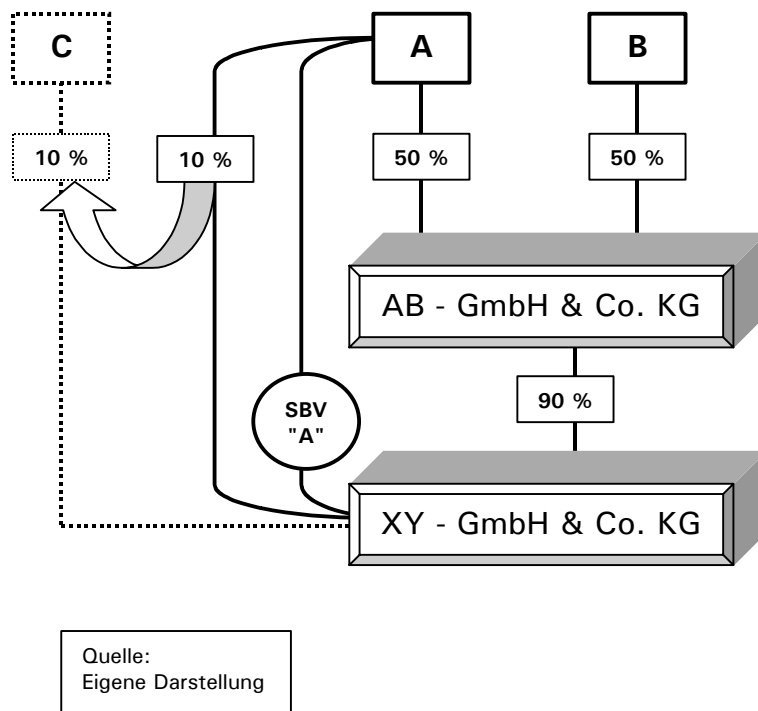
Im Unterschied zum vorstehenden Beispiel 1 überträgt A nicht nur seine komplette Beteiligung auf C. Vielmehr verschenkt er das Grundstück an den Altgesellschafter B, der es fortan der AB GmbH & Co. KG vermietet.

Auch in dieser Variante überträgt A gesellschaftsrechtlich einen Vollanteil. Auf der zweiten steuerrechtlichen Prüfungsebene überträgt A allerdings im Unterschied zum Ausgangsfall aus dem maßgeblichen Geberhorizont definitionsgemäß auch seinen kompletten Mitunternehmeranteil. Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen werden hier aus Sicht des Übertragenden kongruent übertragen. Folglich muss im dritten Prüfungsschritt lediglich geklärt werden, ob die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 Alt. 2 EStG an eine Buchwertübertragung eines Voll-Mitunternehmeranteils erfüllt sind.

cc. Beispiel 3

Wie im Ausgangsfall (Beispiel 1) sind A und B zu gleichen Teilen als Kommanditisten an der AB GmbH & Co. KG beteiligt. Die AB GmbH & Co. KG wiederum ist zu 90 % an der XY GmbH & Co. KG beteiligt. Die restlichen 10 % der Anteile an der

XY GmbH & Co. KG hält A als Kommanditist. Es handelt sich folglich um eine doppelstöckige Personengesellschaft. Darüber hinaus vermietet A in dieser Variante nicht der AB GmbH & Co. KG, sondern der XY GmbH & Co. KG deren Betriebsgrundstück. Zum 01.01.01 überträgt A seine komplette 10 %-Beteiligung an der XY GmbH & Co. KG auf seinen Sohn C. Das Grundstück behält A auch in dieser Abwandlung zurück.



Gesellschaftsrechtlich betrachtet, überträgt A hier seinen kompletten Anteil. Auf der zweiten steuerrechtlichen Ebene ist allerdings zu konstatieren, dass A sein Sonderbetriebsvermögen bei der XY GmbH & Co. KG nicht überträgt und daher aus dem Geberhorizont entgegen § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 Alt. 2 EStG keinen Voll-Mitunternehmeranteil im Sinne der Norm überträgt. In dieser Konstellation kann sich die Buchwertfortführung erst unter Rückgriff auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ergeben. Aus diesem Grunde ist in einem dritten Schritt zu prüfen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 Alt. 2 und des Abs. 3 S. 2 EStG für eine Vollanteilsübertragung zum Buchwert erfüllt sind.

dd. Beispiel 4

In Abwandlung zum vorstehenden Beispiel 1 überträgt A die Hälfte seiner Beteiligung an der AB GmbH & Co. KG unentgeltlich zu gleichen Teilen auf seine Söhne C, D und E. Da das Grundstück aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten nicht parzelliert werden kann, verschenkt er es en bloc an seinen Sohn C.

In dieser Fallvariante führt der erste Prüfungsschritt zu dem Ergebnis, dass aus gesellschaftsrechtlicher Sicht ein Teilanteil übertragen wird. Ob diese Übertragung zum Buchwert erfolgen kann, entscheidet sich im zweiten Prüfungsschritt nach Maßgabe des § 6 Abs. 3 EStG. Aus dem maßgeblichen Geberhorizont überträgt A einen kompletten Teil-Mitunternehmeranteil im Sinne der hier vertretenen Definition. Das Sonderbetriebsvermögen wird sogar überquotale übertragen.²⁶⁷ Ob die weiteren Bedingungen des § 6 Abs. 3 EStG an die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils zu Buchwerten erfüllt sind, ist auf der dritten Prüfungsebene zu klären. Zweifel ergäben sich insofern, wenn A seinen Mitunternehmeranteil beispielsweise auf eine Körperschaft übertragen würde.

²⁶⁷ Zur überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen vgl. die nachfolgenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. II. 1. b. cc.

II. Adressaten des § 6 Abs. 3 EStG

Nach der Novellierung durch das UntStFG regelt die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG sowohl die unentgeltliche Übertragung von Teil-/Voll-Mitunternehmeranteilen als auch die Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen. Die Rechtsfolgen des § 6 Abs. 3 EStG sollen also unabhängig davon eintreten, ob der Übertragende bzw. Aufnehmende seine Tätigkeit bisher als Einzel- oder Mitunternehmer ausgeübt hat. Die Klammerzusätze "(Mitunternehmer)" in Satz 1 und 2 des § 6 Abs. 3 EStG sind daher nicht als Definition des Begriffes Betriebsinhaber zu verstehen, sondern als Alternative dazu.²⁶⁸ Adressaten des § 6 Abs. 3 EStG sind demzufolge sowohl Einzel- als auch Mitunternehmer.

III. Potentielle Empfänger

1. Teil-Mitunternehmeranteil

Der Wortlaut des § 6 Abs. 3 EStG sieht ausdrücklich vor, dass die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils nur dann möglich sein soll, wenn der Empfänger eine natürliche Person ist.

Die Formulierung "auf eine natürliche Person" schließt definitiv die Kapitalgesellschaft als Empfängerin des Mitunternehmeranteils aus.

Nicht ganz so eindeutig lässt sich dies für die Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Mitunternehmerschaft sagen. Mit Blick auf das Transparenzprinzip könnte § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG zumindest bei der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine Personengesellschaft, an der ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind, greifen.^{269 270}

²⁶⁸ Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, EStG, Rn. 1017; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.4; Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (239); Mitsch in INF 2002, 77 (80).

²⁶⁹ So im Ergebnis Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 430 unter Berufung auf BFH, Beschluss v. 28.8.2001 - VIII B 54/01 in DStRE 2001, 1267; Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (240).

Für diese Sichtweise spricht der Umstand, dass mit Hilfe der speziellen Rechtsgrundlage des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG die bisherige Praxis zur steuerneutralen Behandlung der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils sichergestellt werden sollte.²⁷¹ Nach dieser steuerlichen Praxis war § 6 Abs. 3 EStG auch auf Personengesellschaften anzuwenden.²⁷²

Eine solche Auslegung widerspricht m.E. jedoch dem Willen des Gesetzgebers.²⁷³ Wie bereits erwähnt, führt die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG zu einer Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips, wonach stille Reserven von dem Steuersubjekt zu versteuern sind, welches sie erwirtschaftet hat.²⁷⁴ Abgesehen von solchen gesetzlichen Ausnahmen ist eine Verschiebung der stillen Reserven auf andere Steuersubjekte grundsätzlich ausgeschlossen. Durch die zwingende Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 EStG werden die stillen Reserven ausnahmsweise unter Durchbrechung des vorgenannten Grundsatzes auf den Rechtsnachfolger verlagert. Der Gesetzgeber hat mit § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG eine Sondervorschrift geschaffen, die nur in Ausnahmefällen die Buchwertübertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils ermöglichen soll. Dieser Charakter der Sondervorschrift spricht dafür, dass der Gesetzgeber die Buchwertübertragung im Regelfall, sprich außerhalb dieser Sondervorschrift, nicht dulden will.

Schließlich wurde in der Einleitung bereits darauf hingewiesen, dass die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG die zentrale Norm für die steuerliche Unternehmensnachfolgeplanung ist. Als solche erfährt sie ihre eigentliche Berechtigung folglich nur bei Übertragungen auf natürlich Personen. Für diese Fälle ist die Norm m.E. konzipiert.

²⁷⁰ Zum Transparenzprinzip, nach dem quasi durch die Personengesellschaft hindurch unmittelbar auf die einzelnen Gesellschafter als Steuersubjekte geschaut wird und die Gesellschaft selbst allenfalls als partielles Steuersubjekt i.R.d. Einkünftequalifizierung und der Einkünfteermittlung von Bedeutung ist, vgl. die vorstehenden Ausführungen zum zweiten Kapitel, Anm. B. m.w.N.

²⁷¹ Gesetzesbegründung in BR Drs. 638/01 v. 17.8.2001, S. 49; BT-Drs. 14/7084, S. 7; Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG, Rn. 1242.

²⁷² Vgl. nur Glanegger in Schmidt, EStG, 19. Auflage, § 6, Rn. 473.

²⁷³ Dieser Ansicht ist wohl auch Mitsch in INF 2002, 77 (79).

Im Ergebnis ist daher zu konstatieren, dass § 6 Abs. 3 EStG die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils zum Buchwert daher nur dann ermöglicht, wenn sie unmittelbar auf eine natürliche Person erfolgt.

2. Voll-Mitunternehmeranteil

In den vorstehenden Ausführungen wurde schon darauf hingewiesen, dass die Buchwertübertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen auf Körperschaften aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes in § 6 Abs. 3 EStG ausgeschlossen ist. Daraus ließe sich im Umkehrschluss schließen, dass die Übertragung von kompletten Mitunternehmeranteilen auf Körperschaften möglich ist.

Andererseits ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen auf Körperschaften von der Buchwertfortführung ausgenommen hat, um ein Überspringen der stillen Reserven in ein anderes Besteuerungssystem zu verhindern.²⁷⁵ Ansonsten könnten die Anteile an der Kapitalgesellschaft nach der Buchwertübertragung der Mitunternehmeranteile gemäß § 8b Abs. 2 KStG völlig bzw. gemäß § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte steuerneutral veräußert werden. Zwar kann im Einzelfall zuvor die Sieben-Jahres-Frist des § 8b Abs. 4 S. 2 Nr. 1 KStG abzuwarten sein. Bei den Anteilen, die der Erwerber des Mitunternehmeranteils aufgrund der Buchwerteinbringung erhalten hat, handelt es sich nämlich um einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 Abs. 1 UmwStG, sodass die Anwendbarkeit des § 8b Abs. 2 KStG gemäß § 8b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 KStG ausgeschlossen ist, sofern die Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile gemäß § 8b Abs. 4 S. 2 Nr. 1 KStG nicht sieben Jahre nach deren Erwerb erfolgt. Die Subjektverhaftung der stillen Reserven, die eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips gestattet, sofern die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG erfüllt sind, wäre jedenfalls nicht mehr gewährleistet.

²⁷⁴ Zum Subjektsteuerprinzip vgl. die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

Der gleiche Rechtsgedanke findet sich in den Regelungen zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des § 6 Abs. 5 S. 5-6 EStG. Auch hier wollte der Gesetzgeber aus den gleichen Beweggründen das Überspringen stiller Reserven in das Halbeinkünfteverfahren verhindern.²⁷⁶ Obwohl § 6 Abs. 6 S. 2 EStG lediglich die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern regelt, belegt auch diese Regelung, dass die Übertragung stiller Reserven auf Körperschaften grundsätzlich ausgeschlossen sein soll.

Wenn aus diesen Gründen also schon für die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen die Buchwertfortführung ausgeschlossen ist, muss dies erst recht für die Übertragung kompletter Mitunternehmeranteile gelten. Demnach wäre die unentgeltliche Übertragung von Voll-Mitunternehmeranteilen zum Buchwert auf Körperschaften nicht gemäß § 6 Abs. 3 EStG möglich.

Dafür spricht auch die Gesetzeshistorie.

Vor dem UntStFG wurde die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung nach den Grundsätzen der verdeckten Einlage behandelt, die im Ergebnis grundsätzlich als Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG zu werten war.²⁷⁷ Es galt demnach ein Vorrang der Grundsätze der verdeckten Einlage bzw. der Betriebsaufgabe vor den Regelungen des § 6 Abs. 3 EStG bzw. deren Vorgängernorm § 7 EStDV. Wie bereits mehrfach zitiert, sollte diese Besteuerungspraxis weitestgehend durch das UntStFG kodifiziert werden.²⁷⁸

Darüber hinaus sah der Entwurf der Bundesregierung zum UntStFG zunächst auch für die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils eine Beschränkung auf

pitel, Anm. A. m.w.N.

²⁷⁵ Gesetzentwurf der Bundesregierung, BR Drs. 638/01 v. 17.08.2001, Seite 49.

²⁷⁶ Gesetzentwurf der Bundesregierung, BR Drs. 638/01 v. 17.08.2001, Seite 51; BT Drs. 14/6882 v. 10.09.2001, Seite 33.

²⁷⁷ BFH, Urteil v. 18.12.1990 - VIII R 17/85 in BStBl. II 1991, 512; Brandenburg in Stbg 2004, 65 (66) jeweils m.w.N.

²⁷⁸ Vgl. statt vieler Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung, BT Drs. 14/7084, Seite 2.

natürliche Personen vor.²⁷⁹ Diese Beschränkung wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren nur deshalb wieder gestrichen, weil sonst Übertragungen auf steuerbefreite, d.h. gemeinnützige Körperschaften dann ebenfalls nicht mehr zu Buchwerten möglich gewesen wäre; eine Einschränkung des bisherigen Anwendungsbereichs war ausdrücklich nicht gewollt.²⁸⁰ Es ist nicht ersichtlich, dass durch die Streichung des Zusatzes "auf natürliche Personen" die generelle Möglichkeit der Buchwertübertragung von Mitunternehmeranteilen auf Körperschaften geschaffen werden sollte.

Im Ergebnis ist daher zu konstatieren, dass im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG auch bei der Übertragung eines kompletten Mitunternehmeranteils ebenfalls grundsätzlich nur natürliche Personen als Empfänger betrieblicher Einheiten in Betracht kommen. Die unentgeltliche Übertragung betrieblicher Einheiten führt daher auch nach dem UntStFG weiterhin nach den Grundsätzen der verdeckten Einlage bzw. der Betriebsaufgabe zur Gewinnrealisierung. Diese Regelungskonzepte haben Vorrang vor § 6 Abs. 3 EStG.

IV. Mitunternehmereigenschaft der Übertragungsempfänger

Die Übertragung eines Teil-/Voll-Mitunternehmeranteils zum Buchwert setzt grundsätzlich voraus, dass der Empfänger des Anteils - sofern er nicht bereits Mitunternehmer der Personengesellschaft ist - durch die Übertragung Mitunternehmer der Personengesellschaft wird.²⁸¹

Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG soll unter anderem den Erhalt betrieblicher Einheiten sicherstellen, indem sie dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Buchwert-

²⁷⁹ Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT Drs. 14/6882 v. 10.09.2001, Seite 6; Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung - Drucksachen 14/6882, 14/7084 - vom 07.11.2001, Seite 8.

²⁸⁰ Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung - Drucksachen 14/6882, 14/7084 - vom 08.11.2001, Seite 7;
So auch Brandenburg in Stbg 2004, 65 (66).

²⁸¹ BFH, Urteil v. 15.7.1986 - VIII R 154/85 in BStBl. II 1986, 896; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-16; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Jülicher in DStR 1998, 1977 f.

übertragung bietet.²⁸² Diese Vorgabe wird nur dann umgesetzt, wenn der Empfänger Mitunternehmer der Personengesellschaft wird, an der der Anteil besteht. Ansonsten fielen die betriebliche Einheit in Gestalt der gesellschaftsrechtlich verbundenen Mitunternehmer auseinander.

V. Übertragung

1. Grundlagen

Der Begriff "Übertragung" ist gesetzlich nicht definiert. Gemeinhin wird darunter die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen verstanden.²⁸³²⁸⁴ Erforderlich ist zudem, dass der Übertragende seine wirtschaftliche Betätigung - bezogen auf die übertragene betriebliche Einheit - einstellt.²⁸⁵ Diese Bedingung gelangt allerdings zwangsläufig nur bei der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils zu größerer Bedeutung.

Aus zivilrechtlicher Sicht ist zu beachten, dass der Mitunternehmeranteil eine rein steuerrechtliche Rechtsfigur ist. Zivilrechtlich bilden der Gesellschaftsanteil und das Sonderbetriebsvermögen keine Einheit. Der Gesellschafter, der seiner Personengesellschaft Wirtschaftsgüter schuldrechtlich überlässt, bleibt zivilrechtlich Eigentümer dieser Wirtschaftsgüter. Das Eigentum fällt insoweit auseinander, sodass eine Anteilsübertragung zivilrechtlich das Sonderbetriebsvermögen nicht erfasst. Aus diesem Grunde müssen aktive Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens gesondert und einzeln übertragen werden, wenn sie weiterhin zum Mitunternehmeranteil gehö-

²⁸² Zu diesem Absatz vgl. die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. A. m.w.N.

²⁸³ BFH, Urteil v. 3.10.1984 - I R 119/81 in BStBl. II 1985, 245 (246); BFH, Urteil v. 2.9.1992 - XI R 26/91 in BFH/NV 1993, 161 (162); H 139 Abs. 6 - Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen - EStR 2001; Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG, Rn. 1222; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1020; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 15; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 469; Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (239).

²⁸⁴ Zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlagen vgl. die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. E. II. 1.

²⁸⁵ BFH, Urteil v. 2.9.1992 - XI R 26/91 in BFH/NV 1993, 161 (162); BFH, Urteil v. 12.6.1996 - XI R 56-57/95 in BStBl. II 1996, 527 (528); Hörger in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 16, Rn. 41; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 472; Herrmann in Frotzcher, EStG, § 6, Rn. 479; Tiedtke/Wärholz in DStR 1999, 217 ff.; Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (240).

ren sollen; dementsprechend geht passives Sonderbetriebsvermögen nur dann über, wenn zivilrechtlich eine Schuldübernahme im Außen- und Innenverhältnis oder zumindest eine Erfüllungsübernahme im Innenverhältnis vereinbart wird.²⁸⁶

2. Zeitlich gestreckte Übertragung in Teilakten

Problematisch ist, ob auch dann noch von einer Übertragung eines kompletten Teil- bzw. Voll-Mitunternehmeranteils gesprochen werden kann, wenn zwar der komplette Anteil übertragen wird, dies aber zeitlich gestreckt in mehreren Teilakten erfolgt.

Eine Übertragung in mehreren Teilakten kann nach den Grundsätzen der sog. "Gesamtplan-Rechtssprechung" des BFH nur dann als einheitliche Übertragung i.S.d. § 6 EStG gewertet werden, wenn die einzelnen Übertragungsakte in einem zeitlichen, sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auf einem einheitlichen Willensentschluss beruhen.²⁸⁷ Auch die Finanzverwaltung akzeptiert unter den vorgenannten Voraussetzungen die zeitlich gestreckte Übertragung eines Mitunternehmeranteils in mehreren Tranchen als einheitliche Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG.²⁸⁸

Ob diese Einheitlichkeit gewahrt ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Im Rahmen der unternehmerischen Nachfolgeplanung wird das Merkmal der Einheitlichkeit recht weit ausgelegt. So hat z.B. der BFH eine Übertragung als einheitlich gewertet, die sich über einen Zeitraum von zwei Jahren erstreckte.²⁸⁹

Zudem ist m.E. zu differenzieren, ob eine oder verschiedene Personen Empfänger der Übertragung sind.²⁹⁰ Obwohl nach der hier vertretenen Ansicht auch die Über-

²⁸⁶ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 857; Ders., Gesellschafternachfolge, Rn. 56 ff., 72 ff. und 115 ff.

²⁸⁷ Zur Gesamtplanrechtsprechung vgl. die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. E. II. 2. m.w.N.

²⁸⁸ Vgl. H 139 Abs. 6 Stichwort "Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen" EStR 2001.

²⁸⁹ BFH, Urteil v. 14.07.1993 - X 74-75/90 in BStBl. II 1994, 15 (18).

²⁹⁰ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. A. I. 2., II. und III. sowie die nachfolgenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. B. II. 1. a. bb. sowie Anm. B. II. 1. b. dd. jeweils m.w.N.

tragung auf mehrere Empfänger möglich ist, wird der Nachweis des vom BFH geforderte wirtschaftlichen Zusammenhangs schwieriger sein, wenn der Mitunternehmeranteil auf verschiedene Personen übertragen wird.

Letztlich ist aber auch hier auf den Einzelfall abzustellen. So kann der wirtschaftliche Zusammenhang im Rahmen der Unternehmensnachfolge - insbesondere bei familieninternen Planungen - durchaus plausibel dargelegt werden, da die Rechtsprechung hier - wie bereits erwähnt - einen recht großzügigen Maßstab anlegt. Diese Sichtweise führt m.E. zu zutreffenden und wirtschaftlich sinnvollen Ergebnissen. Handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach den genannten Voraussetzungen um einen einheitlichen Vorgang, wäre es angesichts der aufgezeigten Intention des § 6 Abs. 3 EStG, die Unternehmensnachfolge zu erleichtern, kontraproduktiv, die Übertragung zu parzellieren.²⁹¹

3. Übertragung auf verschiedene Empfänger

Schließlich sei an dieser Stelle noch einmal in Erinnerung gerufen, dass die nachfolgenden Ausführungen auf der These basieren, dass der Gegenstand der Übertragung aus dem Geberhorizont zu bestimmen ist. Daher liegt auch dann eine Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG vor, wenn der betroffene Teil- oder Vollanteil auf verschiedene Empfänger verteilt wird, solange aus Sicht des Übertragenden ein Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteil im definierten Sinne Gegenstand der Übertragung ist.

VI. Unentgeltlichkeit

Die Übertragung des Mitunternehmeranteils muss voll unentgeltlich erfolgen. Ob das Tatbestandsmerkmal der Unentgeltlichkeit vorliegt, ist für Übertragungen betrieblicher Einheiten nach der Einheitstheorie zu beantworten.²⁹² Danach liegt nur dann

²⁹¹ Zur gesetzgeberischen Intention vgl. die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. B. m.w.N.

²⁹² BFH, Urteil v. 6.9.2001 - IV R 18/99 in BStBl. II 2001, 229 (231); BFH, Urteil v. 11.12.2001 - VIII R 58/98 in BFH/NV 2002, 576 (580); BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B3 - S 2190 - 37/92 (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

Unentgeltlichkeit vor, wenn das Entgelt unter dem Buchwert des Übertragungssubstrats liegt.²⁹³

Abzustellen ist dabei auf den Gesamtbuchwert des Mitunternehmeranteils, der sich als Einheit aus Gesellschaftsanteil und (quoten-)entsprechendem Sonderbetriebsvermögen darstellt.²⁹⁴ Es kann daher steuerlich nicht zwischen der Übertragung des Gesellschaftsanteils und der des Sonderbetriebsvermögens unterschieden werden, auch wenn es sich im Einzelfall zivilrechtlich um getrennte Übertragungsvorgänge handelt. Anhand des folgenden praktischen Beispiels wird die Tragweite dieser These deutlich:

Der Mitunternehmeranteil des A hat einen Gesamtbuchwert von 100. Davon entfallen auf den Gesellschaftsanteil 75 und auf das Sonderbetriebsvermögen 25 Geldeinheiten. Überträgt A nunmehr seine gesellschaftsrechtliche Beteiligung zu einem Preis von 0 und sein Sonderbetriebsvermögen zu einem Preis von 110 liegt insgesamt - unter Anwendung der Einheitstheorie - eine entgeltliche Anteilsübertragung vor. Die einheitliche Übertragung des Mitunternehmeranteils kann nicht aufgrund der Preisbildung des Übertragenden in eine unentgeltliche Übertragung des Gesellschaftsanteils und eine entgeltliche Übertragung des Sonderbetriebsvermögens aufgeteilt werden.

In diesem Zusammenhang stellt sich weiter die Frage, ob die Übernahme von Schulden zur Entgeltlichkeit führen kann. Nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften führt die Übertragung von (Einzel-)Wirtschaftsgütern mit dazugehörigen Schulden grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung, da die Übernahme der Schulden als Entgelt des Übernehmenden gesehen wird.²⁹⁵ Diese Betrachtungsweise muss jedoch im Hinblick auf § 6 Abs. 3 EStG modifiziert werden, der sich mit der Übertragung betrieblicher Einheiten befasst. Gegenstand dieser Abhandlung ist der Mitunternehmer-

in BStBl. I 1993, 80, Tz. 29 ff.; Röhrig in EStB 2002, 475 f.; Förster/Brinkmann in BB 2003, 657 ff. jeweils m.w.N.

²⁹³ Wegen der Einzelheiten zur "Einheitstheorie" vgl. Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 57 ff.; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 485 ff.; Serafini in Erbfolgebesteuerung 2001, 194; Röhrig in EStB 2002, 475 f.; Förster/Brinkmann in BB 2003, 657 ff. jeweils m.w.N.

²⁹⁴ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum sechsten Kapitel.

anteil als Summe der einzelnen Wirtschaftsgüter. Die zum Mitunternehmeranteil gehörenden Schulden sind ein Teil der Sachgesamtheit und nicht Entgelt. Aus diesem Grunde führt nur die Übernahme privater Schulden zur Entgeltlichkeit.²⁹⁶ Eine Ausnahme bilden insoweit lediglich die Übernahme schuldrechtlicher oder dinglicher Pflichten zur Nutzungsüberlassung und bestehende Versorgungspflichten gegenüber Angehörigen im Rahmen der Generationennachfolge.²⁹⁷

Für die unentgeltliche Übertragung betrieblicher Einheiten gemäß § 6 Abs. 3 EStG ist daher - im Gegensatz zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG - gemeinhin anerkannt, dass unter Anwendung der erwähnten "Einheitstheorie" die Übernahme von etwaigen Gesellschaftsschulden oder Sonderbetriebsvermögensschulden - zumindest zwischen Familienangehörigen - nicht als Entgelt zu werten ist.²⁹⁸ Folglich kann auch bei der Übernahme eines negativen Kapitalkontos noch eine unentgeltliche Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG vorliegen. Auch die Übergabe von Vermögen gegen Versorgungsleistungen ist - im Gegensatz zur Zahlung von sog. Gleichstellungsgeldern - grundsätzlich als unentgeltlich zu betrachten.²⁹⁹

Ist im Einzelfall zweifelhaft, ob eine Übertragung unentgeltlich ist, kann auf folgende widerlegbare Vermutungen zurückgegriffen werden: Bei Vereinbarungen zwischen fremden Dritten kann im Zweifel davon ausgegangen werden, dass die Leistungen kaufmännisch gegeneinander abgewogen sind und daher voll entgeltlich sind, wäh-

²⁹⁵ Statt vieler: Glanegger in Schmidt, EStG, § 6, Rn. 496.

²⁹⁶ BFH GrS, Urteil v. 5.7.1990 - GrS 4-6/89 in BStBl. II 1990, 847 (852 ff.); BFH, Urteil v. 7.2.1995 - VIII R 36/93 in BStBl. II 1995, 770 (771 f.); BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92 in BStBl. I 1993, 80, Tz. 27; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 67 jeweils m.w.N.

²⁹⁷ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 67, 54 m.w.N.

²⁹⁸ BFH GrS, Urteil v. 5.7.1990 - GrS 4-6/89 in BStBl. II 1990, 847 (854); BFH, Urteil v. 7.2.1995 - VIII R 36/93 in BStBl. II 1995, 770 (771 f.); BFH, Urteil v. 10.3.1998 - VIII R 76/9 in BStBl. II 1999, 269 (271); BFH, Urteil v. 11.12.2001 - VIII R 58/98 in BFH/NV 2002, 576 (580); BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92 in BStBl. I 1993, 80, Tz. 29; Schmidt/Wacker, EStG, § 16, Rn. 38, 67 ff., 430, 434; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1040 ff.; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 478; Wendt in FR 2002, 53 (62 f.); Brandenburg in NWB 2002, Fach 3, 12037; Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (240) jeweils m.w.N.

²⁹⁹ BFH GS, Beschluss v. 5.7.1990 - GrS 4-6/89 in BStBl. II 1990, 847 (852 ff.); Wegen der Einzelheiten zum Themenbereich "Wiederkehrende Versorgungsleistungen/Gleichstellungsgelder" vgl. den sehr instruktiven Beitrag von Kempermann in FR 2003, 321 (322) m.w.N.

rend bei Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen die widerlegbare Vermutung besteht, dass die Leistungen nicht kaufmännisch abgewogen, sprich unentgeltlich sind.³⁰⁰

³⁰⁰ BFH GrS, Beschluss v. 5.7.1990 - GrS 4-6/89 in BStBl. II 1990, 847 (850); BFH, Urteil v. 20.12.1988 - VIII R 121/83 in BStBl. II 1989, 585 (589); BFH, Urteil v. 11.9.1991 - XI R 32, 33/89 in BFH/NV 1992, 168 (169); Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 77; Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (240).

B. Besonderheiten im Zusammenhang mit vorhandenem Sonderbetriebsvermögen

I. Grundlagen und Überblick

Zunächst sei vorab noch einmal in Erinnerung gerufen, dass es nach der hier vertretenen Ansicht im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG keinen Unterschied macht, ob der Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteil in einem Stück oder - zeitlich gestreckt - in mehreren Chargen übertragen wird, sofern die aufgezeigten Voraussetzungen der Gesamtplan-Rechtsprechung des BFH eingehalten werden.³⁰¹

Die vorstehenden Ausführungen haben zudem gezeigt, dass es für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG ohne Belang ist, ob der Teil- oder Voll-Mitunternehmeranteil auf einen oder mehrere Empfänger übertragen wird, solange aus dem Geberhorizont ein kompletter (Teil-)Mitunternehmeranteil übertragen wird. Dies gilt natürlich nur dann, wenn auch die übrigen Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG für eine Buchwertübertragung - insbesondere das Vorliegen der Mitunternehmereigenschaft des Empfängers - erfüllt sind.³⁰²

1. Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils

Gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG erfolgt seit dem 01.01.2001 grundsätzlich auch die unentgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils zwingend zu Buchwerten, sofern die Empfängerin eine natürliche Person ist.³⁰³

Nach der dargelegten hier vertretenen Ansicht, ist der in § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG neu in das Gesetz eingefügte Begriff "Teil eines Mitunternehmeranteils" als Einheit aus einem Anteil am Gesellschaftsanteil im zivilrechtlichen Sinne und dem

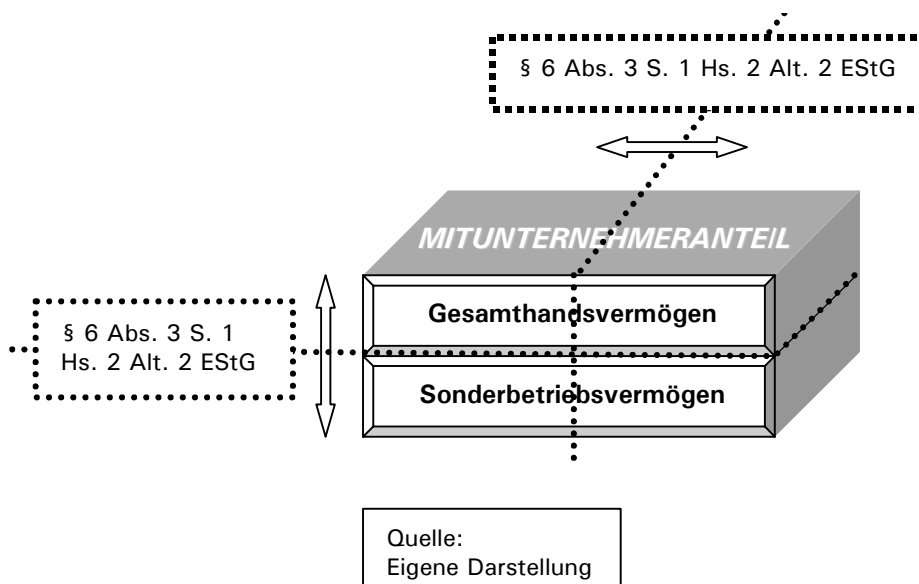
³⁰¹ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. V. 2.

³⁰² Zu diesem Absatz vgl. die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. A. I., insbes. Anm. A. IV.

³⁰³ Zur Erinnerung: Mit Teil-Mitunternehmeranteil ist hier ein Teil-Gesellschaftsanteil im zivilrechtlichen Sinne verbunden mit dem quotenentsprechenden Teil etwaigen Sonderbetriebsvermögens gemeint (Vgl. dazu die obigen Ausführungen zum sechsten Kapitel, Anm. C.).

quotenentsprechenden Teil etwaigen Sonderbetriebsvermögens zu definieren; die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG erlaubt mit anderen Worten nur die vertikale Aufteilung des Mitunternehmeranteils in Teil-Mitunternehmeranteile. Sofern man sich auf § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG als Rechtsgrundlage beschränkt, kommt die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils zu Buchwerten daher nur dann in Betracht, wenn funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen quotenentsprechend mitübertragen wird (Kongruenzgebot).³⁰⁴

Die ebenfalls mit dem UntStFG neu geschaffene Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erweitert den durch § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG geschaffenen Handlungsspielraum, Mitunternehmeranteile zum Buchwert zu übertragen, um die Möglichkeit, etwaiges Sonderbetriebsvermögen - auch wenn es funktional wesentlich ist - bei der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen zurückzubehalten. Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist daher auch die horizontale Aufspaltung des Mitunternehmeranteils zum Zwecke der anschließenden unentgeltlichen Übertragung möglich. Sind sowohl die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG als auch die des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfüllt, kann der Mitunternehmeranteil demnach sowohl vertikal als auch horizontal aufgeteilt unentgeltlich zum Buchwert übertragen werden.



³⁰⁴ Vgl. vorstehende Ausführungen zum sechsten Kapitel, Anm. C. m.w.N.

Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG, der letztlich die Buchwertfortführung gestattet, allerdings nur dann eröffnet, wenn der Rechtsnachfolger den übernommenen Teil-Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von 5 Jahren nicht veräußert oder aufgibt und das nicht übertragene Sonderbetriebsvermögen weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört. Die neugeschaffene Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG wirft eine Reihe steuerrechtlicher Fragen und Probleme auf, die im Folgenden beleuchtet werden sollen.

2. Übertragung eines Voll-Mitunternehmeranteils

Den klassischen Grundfall des § 6 Abs. 3 EStG bildet die unentgeltliche Übertragung des vollen Mitunternehmeranteils, die daher ohne Zweifel zwingend zum Buchwert erfolgt.³⁰⁵ Der jeweilige Rechtsnachfolger ist gemäß § 6 Abs. 3 S. 3 EStG an die Buchwerte des Übertragenden gebunden.

II. Geltungsbereich der Haltefrist

Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sieht als wesentliche Voraussetzung für die Buchwertübertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils unter Rückbehalt von Sonderbetriebsvermögen vor, dass der Rechtsnachfolger den übernommenen Teil-Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von 5 Jahren nicht veräußert oder aufgibt.

Unklar ist bereits der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG. Die Norm sieht vor, dass die Haltefrist von fünf Jahren in jedem Fall zu beachten ist, wenn Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens bei der Übertragung eines Gesellschaftsanteils zurückbehalten werden. Dem Gesetzeswortlaut ist nicht zu entneh-

³⁰⁵ Vgl. nur Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 472 f.; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 15; Förster in FR 2002, 649 (653) jeweils m.w.N.

men, dass die Einhaltung der Haltefrist vom Umfang zurückbehaltener Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens abhängig ist. Stellt man daher allein auf den Gesetzeswortlaut ab, griffe die Haltefrist grundsätzlich immer dann, wenn Sonderbetriebsvermögen - egal in welchem Umfang - zurückbehalten wird. Ohne eine systematisch bzw. teleologisch einschränkende Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG käme man daher zu dem Ergebnis, dass § 6 Abs. 3 S. 2 EStG z.B. auch dann zu beachten wäre, wenn ein Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen entsprechend der aufgezeigten BFH-Rechtsprechung ("Kongruenzgebot") quotenentsprechend übertragen werden.³⁰⁶ In diesem Fall behielte nämlich der Übertragene Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens zurück, so dass die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nach dem Wortlaut möglicherweise anwendbar sein könnte. Um zu klären, ob dem tatsächlich so ist, soll der Anwendungsbereich der Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG im Folgenden anhand der denkbaren Fallgestaltungen - getrennt nach Teilanteils- und Vollanteilsübertragungen - entwickelt werden.

1. Anwendbarkeit der Sperrfrist bei der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils

Bei der Übertragung eines Teilanteils besteht die Möglichkeit der kongruenten oder inkongruenten Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen.

Mit der Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG hat der Gesetzgeber u.a. versucht, dass von der Rechtsprechung entwickelte Kongruenzgebot zu kodifizieren. Nach diesem Rechtsprechungsgrundsätzen war zwischen der kongruenten und inkongruenten Übertragung etwaigen Sonderbetriebsvermögens zu differenzieren.³⁰⁷ Es bietet sich daher an, auch im Rahmen der folgenden Analyse der gesetzlichen Neuerungen zwischen der kongruenten und inkongruenten Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen zu differenzieren, um gegebenenfalls Rückschlüsse für die richtige Gesetzesauslegung aus der vorgenannten Parallelität ziehen zu können.

³⁰⁶ Zum angesprochenen Kongruenzgebot vgl. BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI R 35/99 in BStBl. II (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

a. Kongruente Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen

aa. Kongruente Übertragung auf einen einzigen Empfänger

Werden Teil-Gesellschaftsanteil und etwaiges Sonderbetriebsvermögen quotenentsprechend auf ein und denselben (neuen) Mitunternehmer übertragen, sind zwingend die Buchwerte fortzuführen.³⁰⁸ Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG kommt in dieser Konstellation m.E. nicht zur Anwendung.³⁰⁹

Die Möglichkeit, Teil-Gesellschaftsanteile unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert zu übertragen, folgt hier bereits aus § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG. Wie gezeigt, definiert sich der Begriff Teil-Mitunternehmeranteil i.R.d. § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG als eine Einheit aus einem Teil des Gesellschaftsanteils im zivilrechtlichen Sinne und dem quotenentsprechenden Teil etwaigen Sonderbetriebsvermögens.³¹⁰

Nach diesem Gesetzesverständnis liegt nur dann ein Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor, wenn die Quote des übertragenen Sonderbetriebsvermögens geringer ist als die des übertragenen Teil-Gesellschaftsanteils. Werden Sonderbetriebsvermögen und Gesellschaftsanteil kongruent übertragen, wird ein kompletter Teil-Mitunternehmeranteil i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG übertragen. Von einem so verstandenen Teil-Mitunternehmeranteil wird nichts zurückbehalten.

2001, 26; BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in BFH/NV 2000, 1554 (1555).

³⁰⁷ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum vierten Kapitel, Anm. B.

³⁰⁸ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.8; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jah-resband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-19; Wendt in FR 2002, 127 (133); Förster in FR 2002, 649 (654); Christoffel in ErbBstg 2002, 226 (228); Brandenburg in DStZ 2002, 511 (518).

³⁰⁹ Im Ergebnis wie hier: Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.8; Gebel, Betriebsvermögensnach-folge, Rn. 871 a.E.

³¹⁰ Zur Herleitung und Erläuterung dieses Begriffsverständnisses kann an dieser Stelle auf die aus-führlichen, vor die Klammer gezogenen Ausführungen zum sechsten Kapitel verwiesen werden.

Obwohl Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten werden, greifen § 6 Abs. 3 S. 2 EStG und insbesondere dessen Haltefristen letztlich nicht.

Dieses Ergebnis wird auch von folgender Überlegung gestützt:

Die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen war schon vor § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG i.d.F. des UntStFG zu Buchwerten möglich.³¹¹ Der Gesetzgeber hat mit dieser Vorschrift die bisherige Rechtspraxis, die im Wesentlichen auf der erwähnten Rechtsprechung des BFH zur Einheit von Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteil beruhte, bestätigt. Grund für diese Klarstellung waren die Urteile des BFH, in denen er die Anwendbarkeit der §§ 16, 34 EStG auf Teilanteilsveräußerungen davon abhängig gemacht hat, dass etwaiges Sonderbetriebsvermögen quotenentsprechend mit übertragen wird ("Kongruenzgebot").³¹² Man befürchtete eine Ausdehnung dieser Sichtweise auf die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und damit eine erhebliche Erschwerung der Unternehmensnachfolge. Mit der Neuregelung sollte die bisherige Rechtspraxis abgesichert und damit eine Erschwerung der Unternehmensnachfolge verhindert werden. In der vorliegenden Konstellation ist sogar den strengen Vorgaben des BFH Genüge getan, die der Gesetzgeber in § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG kodifizieren wollte. Es widerspräche daher dem Sinn und Zweck der Regelung und dem Willen des Gesetzgebers, in dieser Konstellation weitere Voraussetzungen an die Buchwertfortführung zu knüpfen.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass die unentgeltliche Übertragung eines Teil-Gesellschaftsanteils bei gleichzeitiger Übertragung des anteiligen quotenentsprechenden Sonderbetriebsvermögens als Grundfall der gesetzgeberischen Konzeption des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG bezeichnet werden kann. Ein Rückgriff auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG mit seinen Haltefristen scheidet in diesen Fällen folglich aus.

³¹¹ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum vierten Kapitel, Anm. B.

³¹² BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI R 35/99 in BStBl. II 2001, 26; BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in BFH/NV 2000, 1554.

bb. Kongruente Übertragung auf mehrere Empfänger

Geht man mit der hier vertretenen Ansicht davon aus, dass es sich auch dann um die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG handelt, wenn Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen zwar quotenentsprechend, aber auf verschiedene Empfänger übertragen werden, bleibt noch die Frage, ob - und wenn ja, in welchem Umfang - die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu beachten ist.

Wendt vertritt die Auffassung, dass § 6 Abs. 3 S. 2 EStG aus Gründen der Vorsicht auch dann zu beachten ist, wenn vorhandenes Sonderbetriebsvermögen im erforderlichen Umfang auf einen anderen Mitunternehmer als den Empfänger des Teil-Gesellschaftsanteils übertragen wird. Er begründet dies wie folgt:

Der Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, das Überspringen stiller Reserven zum Zwecke der kurzfristigen Realisierung durch den Empfänger des Teil-Mitunternehmeranteils zu verhindern, werde zwar auch dann erreicht, wenn das Sonderbetriebsvermögen auf eine andere Person als den Empfänger des Teil-Anteils übertragen wird. Dies sei aber auch der Fall, wenn der Übertragende Sonderbetriebsvermögen zurückbehält und in dieser Situation sei § 6 Abs. 3 S. 2 EStG eindeutig zu beachten. Dies müsse erst Recht dann gelten, wenn Sonderbetriebsvermögen und Teil-Gesellschaftsanteil auf verschiedene Personen übertragen werden.³¹³

Diese Bedenken sind m.E. nicht so gewichtig, dass sie dem hier gefundenen Ergebnis entgegen stünden. Führt man den hier gefundenen Ansatz konsequent zuende, ist vielmehr zu konstatieren, dass auch in dieser Konstellation der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht eröffnet ist.

Auch Wendt selbst vertritt die Auffassung, dass die Buchwertfortführung für den Fall der kongruenten Übertragung von Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsver-

³¹³ Vgl. zu diesem Abschnitt Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-19 a.E.

mögen ohne Rückgriff auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfolgt.³¹⁴ Dies muss unter konsequenter Fortführung der dieser Auffassung zugrundeliegenden Gedanken auch für die kongruente Übertragung von Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen auf verschiedene Mitunternehmer derselben Personengesellschaft gelten. Auch in dieser Variante behält der Übertragende von seinem übertragenen Teil-Mitunternehmeranteil nichts zurück.

Zwar ist die Verbindung zwischen Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen nach der hier vertretenen Ansicht so eng, dass nur die geschlossene Einheit von Teil-Gesellschaftsanteil und quotenentsprechendem Sonderbetriebsvermögen als Teil-Mitunternehmeranteil im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG bezeichnet werden kann. Aus dem maßgebenden Geberhorizont sind diese Kriterien jedoch gegeben.

Die Erfüllung sämtlicher Intentionen des Gesetzgebers, die ihn zur Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG bewegt haben, ist folglich auch dann gewährleistet, wenn der Teilanteil auf verschiedene Personen verteilt wird. Darüber hinaus trägt diese Sichtweise dazu bei, dem Mitunternehmer ein flexibles Instrument zur sachgerechten Steuerung der Unternehmensnachfolge an die Hand zu geben, was nur im Sinne des Gesetzgebers sein kann, der mit der Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG die Erleichterung und Sicherung der Unternehmensnachfolge zu erreichen suchte. Im Ergebnis spricht also nichts dagegen, die Restriktionen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf die Sachverhalte zu beschränken, die der Gesetzgeber auch tatsächlich im Auge hatte, nämlich die, in denen tatsächlich vom Teil-Mitunternehmeranteil im hier verstandenen Sinne Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird. Es muss nur sichergestellt sein, dass das Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft weiterhin zur Verfügung steht.

Im Ergebnis kommt die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG daher auch in dieser Konstellation nicht zur Anwendung.

³¹⁴ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-19.

b. Inkongruente Übertragung von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen

Werden Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen inkongruent übertragen, ist die Bestimmung des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ungleich problematischer.

aa. Übertragung ohne Sonderbetriebsvermögen

Wird der Teil-Mitunternehmeranteil ohne vorhandenes Sonderbetriebsvermögen übertragen, sind im Ergebnis ebenfalls die Buchwerte fortzuführen.³¹⁵ Allerdings ergibt sich die Rechtsfolge "Buchwertfortführung" in dieser Sachverhaltskonstellation erst aus einer Kombination von § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG und § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.

Dass die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils zum Buchwert erfolgen kann, folgt im Grundsatz- wie bereits erwähnt - aus § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG. Wird allerdings vorhandenes Sonderbetriebsvermögen komplett zurückgehalten, wird kein Teil-Mitunternehmeranteil i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG übertragen, sodass die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Norm nicht erfüllt sind. Erst unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gestattet das EStG die Buchwertübertragung des Teil-Mitunternehmeranteils unter Rückbehalt von Sonderbetriebsvermögen.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen zweifellos in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG fällt.

³¹⁵ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.3; Förster in FR 2002, 649 (654); Wendt in FR 2002, 127 (134).

bb. Unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

In Fällen, in denen die Quote übertragenen Sonderbetriebsvermögens geringer ist als die des übertragenen Teil-Gesellschaftsanteils, ist eine differenzierte steuerliche Würdigung geboten.

Zwar sind letztlich auch in dieser Konstellation die Buchwerte gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 i.V.m. S. 2 EStG für den gesamten übertragenen Teil-Mitunternehmeranteil fortzuführen. Unterschiede in der steuerlichen Bewertung ergeben sich aber bei der Frage, ob und in welchem Umfang die Haltefristen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG greifen. Hier ist zwischen dem kongruenten und dem inkongruenten Part der Teil-Anteilsübertragung zu differenzieren. Soweit Gesellschaftsanteil und vorhandenes Sonderbetriebsvermögen quotenentsprechend übertragen werden, kann man von einer kongruenten Übertragung sprechen. Soweit der Gesellschaftsanteil ohne die diesem Teil entsprechende Quote vorhandenen Sonderbetriebsvermögens übertragen wird, liegt begrifflich eine inkongruente Übertragung vor.

Beispiel:

Mitunternehmer A überträgt seinen Gesellschaftsanteil zu 50 % und sein Sonderbetriebsvermögen zu 30 % auf B. Dieser Übertragungsvorgang lässt sich nach der vorstehenden Definition gedanklich in zwei Komplexe teilen. Zum Einen ist aufgrund der kongruenten Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen i.H.v. 30 % eine Teilanteilsübertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG zu bejahen. Der zweite Teil der Übertragung - die überquotale Übertragung des Gesellschaftsanteils i.H.v. 20 % - kann als inkongruenter Teil der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils im Sinne der hier vertretenen Definition bezeichnet werden.

Problematisch ist, ob - und gegebenenfalls in welchem Umfang - die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu beachten ist. Diese Frage ist nicht geklärt.

Denkbar sind folgende Ansätze:

(A) § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfasst die Übertragung zum Teil

Führt man die vorstehend dargelegten Gedanken zur kongruenten Übertragung von Sonderbetriebsvermögen und Gesellschaftsanteil konsequent weiter, folgt die Buchwertfortführung für den kongruenten Teil der Übertragung bereits aus § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG, so dass insoweit § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht zu beachten wäre. Nur hinsichtlich des inkongruenten Teils der Übertragung³¹⁶ griffe nach diesem Ansatz die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.

(B) § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfasst die Übertragung voll

Demgegenüber könnte man aufgrund der Einheitlichkeit des Übertragungsvorgangs zu der Annahme gelangen, dass die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG für den gesamten Vorgang zu beachten ist. Dies hätte zur Konsequenz, dass auch der kongruente Teil der Übertragung³¹⁷ von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen davon betroffen wäre.

(C) § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfasst die Übertragung gar nicht

Schließlich wird in der steuerrechtlichen Literatur zum Teil - allerdings ohne Angabe von Gründen - auch vertreten, die Haltefrist gelte in diesen Konstellationen überhaupt nicht.³¹⁸

³¹⁶ Im Beispiel i.H.v. 20 %.

³¹⁷ Im Beispiel i.H.v. 30 %.

³¹⁸ Soweit ersichtlich nur Brandenburg in NWB-0003-12037 (12039); Ders. in DStZ 2002, 511 (518).

(D) Stellungnahme

Argumente für die letztgenannte Variante sind nicht ersichtlich, sodass sich die folgenden Ausführungen nur noch mit den beiden erstgenannten Lösungsansätzen beschäftigen.

Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist im Fall der unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen dem Grunde nach unzweifelhaft anwendbar, da der Übertragende einen Teil des Übertragungssubstrats "Teil-/Voll-Mitunternehmeranteil" zurückbehält und definitionsgemäß keinen Teil- bzw. Voll-Mitunternehmeranteil im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG überträgt. Insofern handelt es sich vom Prinzip her um einen eindeutigen Anwendungsfall der Sperrfrist. In einem ersten Schritt ist also zu konstatieren, dass § 6 Abs. 3 S. 2 EStG einschlägig ist. Für diesen Fall ordnet § 6 Abs. 3 S. 2 EStG eine einheitliche Rechtsfolge an, nach der die Sperrfrist zu beachten ist. Der Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG liefert keinen Anhaltspunkt dafür, dass vom Gesetzgeber hier eine Differenzierung gewollt ist.

Auch dem äußeren Erscheinungsbild nach handelt es sich in dieser Konstellation eindeutig um einen einheitlichen Übertragungsakt. Selbst wenn man unterstellt, die Übertragung sei gedanklich in einen kongruenten und einen inkongruenten Teil aufzuteilen, wären in dieser Konstellation die aufgezeigten Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung einschlägig, so dass die Übertragung in jedem Fall als einheitlicher Akt zu behandeln wäre.

Für den zweitgenannte Variante sprechen weiterhin die Gesichtspunkte der Praktikabilität und der Einheitlichkeit des Vorgangs. Denn nach dem ersten Ansatz müsste die Übertragung der betrieblichen Einheit "Mitunternehmeranteil" für die künftige steuerliche Behandlung in einen kongruenten und einen inkongruenten Teil aufgeteilt werden.

Schließlich ist auch der Ausnahmecharakter des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu bedenken. Der Regelfall ist die kongruente Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG. Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter

Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen soll hingegen nur ausnahmsweise unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG möglich sein. Wird diese Gestaltungsmöglichkeit in Anspruch genommen, indem Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten werden, müssen auch die engen Voraussetzungen der Sondervorschrift beachtet werden. Eine teleologisch ausdehnende Auslegung kann nur in begründeten Ausnahmefällen in Betracht kommen.

Vielmehr sprechen der Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG für eine einheitliche Behandlung. Der Gesetzgeber wollte mit Hilfe des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG u.a. eine gewisse Subjektverhaftung erreichen. Übertragungen, die lediglich zum Zwecke kurzfristiger Realisierung stiller Reserven erfolgen, sollten verhindert werden. Ziel war es, den Mitunternehmer zur Beachtung des Kongruenzgebotes zu animieren. Aus diesem Grunde ist die Übertragung des Mitunternehmeranteils unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen nur dann möglich, wenn die Wirtschaftsgüter derselben Personengesellschaft während der Sperrfrist zur Verfügung stehen, so dass die inkongruente Übertragung für den praktischen Betrieb der Mitunternehmerschaft fünf Jahre ohne Folgen bleibt. Ebenfalls ins Feld führen lässt sich der angestrebte Erhalt betrieblicher Einheiten. Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG soll die betriebliche Einheit der Mitunternehmerschaft zumindest für einen Zeitraum von fünf Jahren erhalten bleiben. Eine Aufspaltung des Vorgangs konterkariert hingegen diese gesetzgeberischen Anliegen.

Gewichtige Gründe den Geltungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ausgerechnet in seinem klassischen Anwendungsfall, der unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen einschränkend auszulegen, sind demnach nicht ersichtlich. Im Ergebnis ist § 6 Abs. 3 S. 2 EStG daher m.E. für den gesamten Vorgang zu beachten.

cc. Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

(A) Exkurs: Umfang der Buchwertfortführung

Im Fall überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen wird bereits im Ansatz kontrovers diskutiert, ob auch dann die Buchwerte insgesamt fortzuführen sind, wenn vorhandenes Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis zum Gesellschaftsanteil zu einer höheren Quote übertragen wird, etwa wenn der Mitunternehmer beispiels-

weise 50 % seiner Gesellschaftsbeteiligung und 75 % seines Sonderbetriebsvermögens überträgt. Teilweise Teil wird schon die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG mit der Konsequenz in Frage gestellt, dass die Buchwertfortführung für Teile der Übertragung versagt wird.³¹⁹

Im Einzelnen werden folgende Standpunkte vertreten:

(I) Realisierung stiller Reserven i.H.d. überproportional übertragenen Sonderbetriebsvermögens

Nach vereinzelteten Teilen der steuerrechtlichen Literatur ist der Buchwert gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG nur insoweit fortzuführen, als Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen in gleicher Quote übertragen werden.³²⁰

Geck führt dazu aus, das überproportional übertragene Sonderbetriebsvermögen nehme an der Rechtsfolge der vorgenannten Vorschrift nicht teil und sei vielmehr als in das Privatvermögen entnommen zu betrachten. Dieser Entnahmegewinn wäre dann als laufender Gewinn zu besteuern und unterläge auch der Gewerbesteuer. Eine Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG scheide in aller Regel deshalb aus, weil diese Norm voraussetze, dass der Übertragungsempfänger bereits im Zeitpunkt des Erwerbs Mitunternehmer sei.³²¹

³¹⁹ Gegen die Buchwertfortführung im vollen Umfang der Übertragung: Geck in ZEV 2002, 41 (44); Ohne Begründung Schulze zur Wiesche in FR 2001, 1096 (1097).

³²⁰ Geck in ZEV 2002, 41 (44), im Ansatz schon in DStR 2000, 2031 (2033); Ohne Begründung Schulze zur Wiesche in FR 2001, 1096 (1097).

³²¹ Vgl. zu diesem Absatz Geck in ZEV 2002, 41 (44).

(II) Buchwertfortführung in toto

Demgegenüber erfolgt nach überwiegender Auffassung auch die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger - überproportionaler - Übertragung vorhandenen Sonderbetriebsvermögens insgesamt zu Buchwerten.³²²

Im Ansatz geht man - wie auch Geck - davon aus, dass die Übertragung gedanklich in zwei Komplexe aufzuteilen ist. Zum Einen werde ein kompletter Teil-Mitunternehmeranteil i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG übertragen, da der Teil-Gesellschaftsanteil hier nicht ohne die entsprechende zugehörige Quote vorhandenen Sonderbetriebsvermögens übertragen wird. Zum Anderen würde isoliert Sonderbetriebsvermögen übertragen.

Hinsichtlich des Teil-Mitunternehmeranteils folge die Buchwertfortführung daher bereits aus § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG.

Im Unterschied zu Geck gelangt man aber auch hinsichtlich des überproportional übertragenen Sonderbetriebsvermögens zur Buchwertfortführung. Die steuerliche Würdigung könne sich insoweit zwar nicht an § 6 Abs. 3 EStG orientieren, da das überschießend übertragene Sonderbetriebsvermögen als solches nicht als Mitunternehmeranteil zu qualifizieren ist.^{323 324} Das überproportional übertragene Sonderbetriebsvermögen könne aber nach geltendem Recht sehr wohl unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG zu Buchwerten übertragen werden, da diese Vorschrift nicht verlange, dass der Übertragungsempfänger bereits im Zeitpunkt des Erwerbs Mitunternehmer sei.³²⁵

³²² Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.5; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 873; Wendt in FR 2002, 127 (133), Fn. 76; Förster in FR 2002, 649 (655).

³²³ Darauf wurde bereits an anderer Stelle hingewiesen, vgl. dazu die entsprechenden Ausführungen zum sechsten Kapitel, Anm. C. I.

³²⁴ Zu einem anderen Ergebnis könnte man m.E. nur dann gelangen wenn das überschießend übertragene Sonderbetriebsvermögen sich als Betrieb oder Teilbetrieb i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG qualifizieren ließe.

³²⁵ So auch BFH, Urteil v. 6.12.2000 - VIII R 21/00 in FR 2001, 295 (297); Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.5; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

(III) Stellungnahme

Die Entscheidung dieser Streitfrage hängt letztlich davon ab, ob die Vorschrift des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG auch dann greift, wenn der Empfänger des überproportional übertragenen Sonderbetriebsvermögens erst im Zeitpunkt der Übertragung Mitunternehmer wird.

Der Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG gibt keine klare Antwort auf diese Frage. Der Formulierung der Norm ist nicht zu entnehmen, dass der Empfänger zwingend bereits vor der Übertragung Mitunternehmer der Personengesellschaft sein muss. Folglich ist auf die Systematik, die Historie und den Sinn und Zweck der Regelung abzustellen.

In systematischer Hinsicht ist zunächst auf die Regelung des § 24 Abs. 1 UmwStG zu verweisen, die einen vergleichbaren Sachverhalt regelt. Der Wortlaut des § 24 Abs. 1 UmwStG sieht explizit vor, dass der Einbringende Mitunternehmer werden muss. Dennoch ist anerkannt, dass § 24 Abs. 1 UmwStG auch dann Anwendung findet, wenn der Einbringende an der aufnehmenden Gesellschaft schon vor der Einbringung beteiligt war.³²⁶

Im Umwandlungssteuerrecht stellt sich die Rechtslage im Ausgangspunkt im Vergleich zu § 6 Abs. 5 EStG also umgekehrt dar: Der Wortlaut des § 24 UmwStG sieht ausdrücklich vor, dass der Einbringende gerade durch den Einbringungsvorgang erstmalig Mitunternehmer werden muss.

In systematischer Auslegung kann man dem entnehmen, dass es in der vergleichbaren Konstellation des § 6 Abs. 5 EStG nicht schädlich sein kann, wenn der Empfän-

Anm. J 01-31; Ehmcke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG, Rn. 1341, 1244; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1014; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 873; Wendt in FR 2002, 53 (64); Wendt in FR 2002, 127 (133), Fn. 76; Förster in FR 2002, 649 (655); Paus in INF 2001, 109; Märkle in DStR 2001, 685 (690).

ger des Sonderbetriebsvermögen erst im Zeitpunkt der Übertragung Mitunternehmer wird. Die Regelungstechnik des § 24 UmwStG und der Umstand, dass § 6 Abs. 5 EStG im Gegensatz zu § 24 Abs. 1 UmwStG keine vergleichbare konkrete Anordnung enthält, wann die Mitunternehmereigenschaft entstehen muss, sprechen vielmehr dafür, dass es nicht darauf ankommen kann, ob der Empfänger des Sonderbetriebsvermögen erst im Zeitpunkt der Übertragung Mitunternehmer wird.

Unter systematischen Gesichtspunkten ist zudem zu bedenken, dass § 6 Abs. 3 S. 2 EStG die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen zum Buchwert gestattet, ohne dass überhaupt Sonderbetriebsvermögen mitübertragen werden müsste. Wenn aber sogar mehr Sonderbetriebsvermögen mitübertragen wird, als an sich vom Gesetzgeber verlangt, kann dies erst recht nicht schädlich sein. Ansonsten entstünden Widersprüche zur gesetzgeberischen Konzeption der Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen.

Schließlich spricht auch die Teleologie der Absätze 3 und 5 des § 6 EStG dafür, dass es nicht darauf ankommen kann, ob der Empfänger des Sonderbetriebsvermögen im Zeitpunkt der Übertragung bereits Mitunternehmer ist.

Das Ziel der Regelungen des § 6 Abs. 3 EStG und des § 6 Abs. 5 EStG besteht u.a. darin, eine gewisse Subjektverhaftung vorhandener stiller Reserven in den Fällen der Übertragung wirtschaftlicher Einheiten bzw. der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter sicherzustellen.³²⁷ Diese Zielsetzung wird auch dann erreicht, wenn der Empfänger des überproportional übertragenen Sonderbetriebsvermögens erst durch die gleichzeitige Übertragung des Teil-Anteils Mitunternehmer der Personengesellschaft

³²⁶ Statt vieler Pickhardt, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Umwandlungen gewerblicher Unternehmen, S. 373, Anm. 253.22. m.w.N.

³²⁷ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. C. sowie Glanegger in Schmidt, EStG, § 6, Rn. 531; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-15; Wendt in FR 2002, 127 (133) jeweils m.w.N.

wird, was für die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG auch in dieser Konstellation spricht.

Bedenkt man zudem auch hier, dass der Gesetzgeber versucht hat, mit den Novellierungen des § 6 EStG die Unternehmensnachfolge zu erleichtern, ist im Ergebnis der überwiegenden Ansicht zu folgen, dass auch bei überproportionaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen die Buchwertfortführung für das gesamte Übertragungssubstrat möglich ist.³²⁸

(B) Die Anwendbarkeit der Sperrfrist im Besonderen

Während es im vorangegangenen Abschnitt um die grundsätzliche Frage ging, ob bei überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG überhaupt in vollem Umfang möglich ist, konzentrieren sich die folgenden Ausführungen auf die Behandlung der überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit der Fristenregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.

Die Übertragung soll auch hier zum besseren Verständnis gedanklich in zwei Komplexe aufgeteilt werden, nämlich in die Übertragung des Teil-Anteils und die des überquotale übertragenen Sonderbetriebsvermögens. Im Unterschied zur vorstehend dargestellten unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen wird der Teil-Gesellschaftsanteil im Fall der überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen allerdings nicht ohne die entsprechende zugehörige Quote vorhandenen Sonderbetriebsvermögens übertragen, sodass insoweit ein kompletter Teil-Mitunternehmeranteil i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG den Inhaber wechselt. Dass die kongruente Übertragung von Gesellschaftsanteil und quotenentsprechendem Sonderbetriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG sowie die überschießende Übertragung von Sonderbetriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 5 S. 3

³²⁸ Zur gesetzgeberischen Intention vgl. BR Drs. 638/01 v. 17.08.2001, Seite 37; BT-Drs. 14/6882 v. 10.09.2001, Seite 1 f.; BR Drs. 638/1/01 v. 20.09.2001, Seite 3 f.; BR Drs. 638/01 (Beschluss) (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

Nr. 3 EStG jeweils zum Buchwert erfolgen können, ist bereits hinreichend erläutert worden.³²⁹

Nunmehr gilt es zu untersuchen, ob - und wenn ja, in welchem Umfang - die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu beachten ist. Diese Frage ist bis dato nicht abschließend geklärt, da der Wortlaut des § 6 Abs. 3 EStG insofern keine klare Regelung enthält. Auch hier kommen verschiedene Lösungsansätze in Betracht.

(I) § 6 Abs. 3 S. 2 erfasst die Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils

Geht man von dem m.E. abzulehnenden Standpunkt aus, die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sei auch bei kongruenter Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen, d.h. der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG, zu beachten, wäre der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG konsequenterweise zumindest für den Teil der Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils eröffnet.

(II) § 6 Abs. 3 S. 2 erfasst die Übertragung in vollem Umfang

Unter dem Aspekt der Einheitlichkeit des Übertragungsvorgangs könnte man über den vorgenannten Ansatz hinaus noch einen Schritt weiter gehen und § 6 Abs. 3 S. 2 EStG für den gesamten Übertragungsvorgang als anwendbar erklären.

v. 27.09.2001, Seite 3; BT Drs. 14/7084 v. 10.10.2001, Seite 2; BT Drs. 14/7344 v. 08.11.2001, Seite 7 (weite Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG).

³²⁹ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. II. 1. b. cc.

(III) § 6 Abs. 3 S. 2 erfasst die Übertragung gar nicht

Schließlich lässt sich entsprechend den vorstehenden Ausführungen zur unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen argumentieren, dass die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG in dieser Konstellation überhaupt nicht zu beachten ist, da es sich aus steuerrechtlicher Sicht um zwei getrennt zu behandelnde Übertragungskomplexe handelt. Die Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils wäre dabei anhand des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG zu beurteilen. Die Buchwertübertragung des Sonderbetriebsvermögens ergäbe sich aus § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG. Ein Rückgriff auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG käme für keinen Teil der Übertragung in Betracht.

(IV) Stellungnahme

M.E. ist der letztgenannten Sichtweise der Vorzug zu geben.

Die beiden erstgenannten Standpunkte sind aus genannten Gründen bereits im Ansatz abzulehnen.³³⁰ Auf die kongruente Übertragung von Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen ist § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht anwendbar.

Darüber hinaus spricht Folgendes gegen die zwei erstgenannten Sichtweisen und für die zuletzt dargestellte Behandlung der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen:

Das überschießend übertragene Sonderbetriebsvermögen ist als solches nicht als Mitunternehmeranteil zu qualifizieren. Darauf wurde bereits an anderer Stelle hingewiesen.³³¹ Mithin kann sich die steuerliche Würdigung insoweit nicht an § 6 Abs. 3 EStG orientieren, es sei denn, das überschießend übertragene Sonderbetriebsvermögen lässt sich als Betrieb oder Teilbetrieb i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG einordnen. Das überproportional übertragene Sonderbetriebsvermögen wird unter den Vorausset-

³³⁰ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zur unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen zum siebenten Kapitel, Anm. B. II. 1. b. bb.

³³¹ Vgl. dazu die entsprechenden Ausführungen zum sechsten Kapitel, Anm. C. I.

zungen des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG zu Buchwerten übertragen. Die Haltefristen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gelten folglich nicht. Allerdings ist statt dessen die Sperrfrist von 3 Jahren gemäß § 6 Abs. 5 S. 4 EStG zu beachten. Ferner darf sich der Anteil einer Kapitalgesellschaft an diesen Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 S. 6 EStG innerhalb von 7 Jahren nicht erhöhen.

Eine Konkurrenzproblematik zwischen § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG stellt sich m.E. nicht.³³² Gegenstand § 6 Abs. 3 EStG ist die Übertragung betrieblicher Einheiten, während sich Absatz 5 der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern widmet. Die beiden Normen haben also einen unterschiedlichen Regelungsgegenstand, so dass sich kein Konkurrenzverhältnis stellt.

In der vorliegenden Konstellation greifen auch die bereits bei der Darstellung der unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ins Feld geführten Argumente der Praktikabilität und der Einheitlichkeit des Übertragungsvorgangs nicht, die im Fall der unterquotalen Übertragung von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen noch für eine umfassende Geltung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG für die Übertragung der betrieblichen Einheit "Mitunternehmerteilanteil" sprachen.³³³ Da die überquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens gesondert an § 6 Abs. 5 EStG zu messen ist, kann sich - im Gegensatz zur zuvor dargestellten Konstellation der unterquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen - die steuerliche Würdigung der Übertragung der betrieblichen Einheit "Mitunternehmerteilanteil" einheitlich an § 6 Abs. 3 EStG orientieren. Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG muss der Übertragungsvorgang mithin nicht aufgeteilt werden, da zum Einen ein "überkompletter" Teil-Mitunternehmeranteil i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG übertragen wird. Insofern ist eine Differenzierung in einen kongruenten und inkongruenten Teil in dieser Konstellation nicht von Nöten. Zum Anderen kommt für das überschießend übertragene Sonderbetriebsvermögen § 6 Abs. 3 EStG erst gar nicht erst zur An-

³³² Anders Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1014, 1018; Allgemein zum Konkurrenzverhältnis zwischen § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG vgl. Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435. Danach ist § 6 Abs. 3 EStG richtigerweise für die Übertragung betrieblicher Einheiten *lex specialis* zu § 6 Abs. 5 S. 3 EStG.

³³³ Vgl. die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. II. 1. b. bb (D).

wendung. Vielmehr orientiert sich die steuerliche Würdigung - wie gezeigt - an § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG.

Der Gesetzgeber hat mit § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG zwei Normen geschaffen, die einen unterschiedlichen Regelungsgegenstand haben und dementsprechend unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen aufweisen. Es ist kein überzeugender Grund ersichtlich, dem Steuerpflichtigen den Zugriff auf diese beiden Gestaltungsmöglichkeiten zu verwehren, solange er die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt.

Die Vorgaben der BFH-Rechtsprechung zum Kongruenzgebot, die den Gesetzgeber zur Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG bewegt haben, sind vollends erfüllt. Der Mitunternehmer hat sogar mehr Sonderbetriebsvermögen übertragen, als er es nach § 6 Abs. 3 EStG zur Buchwertfortführung eigentlich müsste.

Andernfalls wäre der Mitunternehmer u.U. gezwungen, sein Sonderbetriebsvermögen quotenentsprechend aufgeteilt auf den Empfänger des Teilanteils zu übertragen, um der Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu entgehen, was im Einzelfall aufgrund der tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten ausgeschlossen sein kann, wenn das Sonderbetriebsvermögen beispielsweise im Wesentlichen aus einem Grundstück besteht, das nicht parzelliert werden kann. Dadurch würde die gesetzgeberisch intendierte Erleichterung der Unternehmensnachfolge konterkariert. Mithin ist zu konstatieren, dass § 6 Abs. 3 S. 2 EStG in dieser Konstellation nicht anwendbar ist.

dd. Inkongruente Übertragung auf mehrere Empfänger

Es sind Konstellationen denkbar, in denen aus dem maßgeblichen Geberhorizont zwar Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen kongruent übertragen wird, d.h. ein kompletter Teil-Mitunternehmeranteil übergeht, der Anteil aber auf verschiedene Empfänger verteilt wird. In diesen Fällen folgt die Inkongruenz aus dem Umstand, dass der Anteil auf mehrere Personen verteilt wird.

Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist aus den gleichen Gründen, die auch für die kongruente Übertragung von Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen auf verschiedene Empfänger gelten, auch auf die insofern inkongruente Übertragung auf mehrere Personen nicht anzuwenden. Aus diesem Grunde kann auf die

entsprechenden vorstehenden Ausführungen verwiesen werden.³³⁴ Es ist auch hier lediglich zu beachten, dass das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nicht entzogen wird.

Unter den genannten Voraussetzungen kommt die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG daher auch in dieser Konstellation nicht zur Anwendung.

c. Ergebnis

Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist nur dann eröffnet, wenn von dem übertragenen Teil-Mitunternehmeranteil tatsächlich Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird, d.h. in den Fällen der Übertragung eines (Teil-)Gesellschaftsanteils unter Zurückbehalt des gesamten Sonderbetriebsvermögens bzw. bei unterquotaler Übertragung vorhandenen Sonderbetriebsvermögens. Solange und soweit der Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen kongruent oder Sonderbetriebsvermögen überquotal übertragen werden, ist § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht einschlägig. Dies gilt auch dann, wenn der Teil-Mitunternehmeranteil auf verschiedene Empfänger verteilt wird. Es ist lediglich darauf zu achten, dass das Sonderbetriebsvermögen die betriebliche Einheit der Mitunternehmerschaft nicht verlässt.

2. Anwendbarkeit der Sperrfrist bei der Übertragung eines Vollanteils

Da der Mitunternehmeranteil neben dem anteiligen Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen umfasst, setzt die Buchwertübertragung eines vollen Mitunternehmeranteils - zumindest wenn man sich auf § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG als Rechtsgrundlage beschränkt - logischerweise voraus, dass auch das gesamte wesentliche Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich mitübertragen wird; die horizontale

³³⁴ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. II. 1. a. bb.

Aufteilung des Mitunternehmeranteils ist nach den vorstehenden Ausführungen lediglich unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG möglich.³³⁵ Es ist daher zu untersuchen, ob § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, der die Buchwertfortführung trotz Rückbehalt von Sonderbetriebsvermögen ermöglicht, auf die Übertragung von Voll-Mitunternehmeranteilen anwendbar ist.

a. Auffassung der steuerrechtlichen Literatur

Soweit ersichtlich, wird in der seit dem UntStFG veröffentlichten Literatur gemeinhin angenommen, die Regelungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG fänden auf Vollanteilsübertragungen keine Anwendung.³³⁶ Die Vorschrift könne sich nicht auf die Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils beziehen, da § 6 Abs. 3 S. 2 EStG das Zurückhalten von Sonderbetriebsvermögen nur unter der Bedingung erlaubt, dass das Wirtschaftsgut weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört. Diese Bedingung sei nicht erfüllt, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen wird. In diesem Falle schiede der Übertragende aus der Mitunternehmerschaft aus, so dass das zurückbehaltene Wirtschaftsgut nicht mehr Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sein könne.

Im Ergebnis kann die Vollanteilsübertragung nach dieser Ansicht nur dann gemäß § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert erfolgen, wenn die Beteiligung zusammen mit dem gesamten Sonderbetriebsvermögen übertragen wird. Folgt man dieser Auffassung, kommt die unentgeltliche Übertragung eines kompletten Mitunternehmeranteils unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht in Betracht.

³³⁵ Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1014 i.V.m. 1018; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 865; Förster in FR 2002, 649 (653).

³³⁶ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 473; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-19; Ders. in FR 2002, 127 (134); Zimmermann in Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, Abschnitt P, Rn. 74 f.; Förster in FR 2002, 649 (653); Brandenburg in NWB 2002, Fach 3, 12037, Anm. I. 2.; Ders. in DStZ 2002, 511 (515); Paus in StWarte 2003, 49 (53).

b. Eigene Stellungnahme

Der vorgenannten Sichtweise ist im Ergebnis nicht zu folgen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Buchwertfortführung m.E. auch dann gemäß § 6 Abs. 3 EStG erreicht werden, wenn der Mitunternehmer seine gesamte gesellschaftsrechtliche Beteiligung unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen überträgt.

Die dargestellte Auffassung der steuerrechtlichen Literatur basiert auf einer unzutreffenden Auslegung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG. Die folgenden Ausführungen werden zeigen, dass Konstellationen denkbar sind, in denen die Vollanteilsübertragung - zumindest dem Grunde nach - sehr wohl in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG fällt. Dies gilt auch dann, wenn man die hier vertretene Auffassung ablehnt, nach der das Übertragungssubstrat des § 6 Abs. 3 EStG aus dem Geberhorizont zu bestimmen ist. Folglich könnte die Buchwertfortführung daher in den angesprochenen und noch aufzuzeigenden Fällen entgegen der dargestellten Auffassung in der steuerrechtlichen Literatur in jedem Fall gemäß § 6 Abs. 3 EStG erreicht werden. Aus diesem Grunde soll nachfolgend vorab eine abstrakte Auseinandersetzung mit der vorstehenden Literaturansicht erfolgen, wobei die Frage, aus welcher Perspektive das Substrat der § 6 Abs. 3 EStG unterliegenden Übertragungen zu bestimmen ist, zunächst außen vor gehalten wird.

Unabhängig davon werden die nachfolgenden Ausführungen zeigen, dass sich die Buchwertfortführung in den vorstehend angesprochenen und noch dazustellenden Konstellationen nach der hier vertretenen Auffassung, dass der Geberhorizont für die Bestimmung des Übertragungssubstrats des § 6 Abs. 3 EStG maßgeblich ist, oftmals bereits aus § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG hergeleiten lässt. In diesen Fällen bedarf es natürlich konsequenterweise keines Rückgriffs auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.

aa. Grundsätzliche Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG

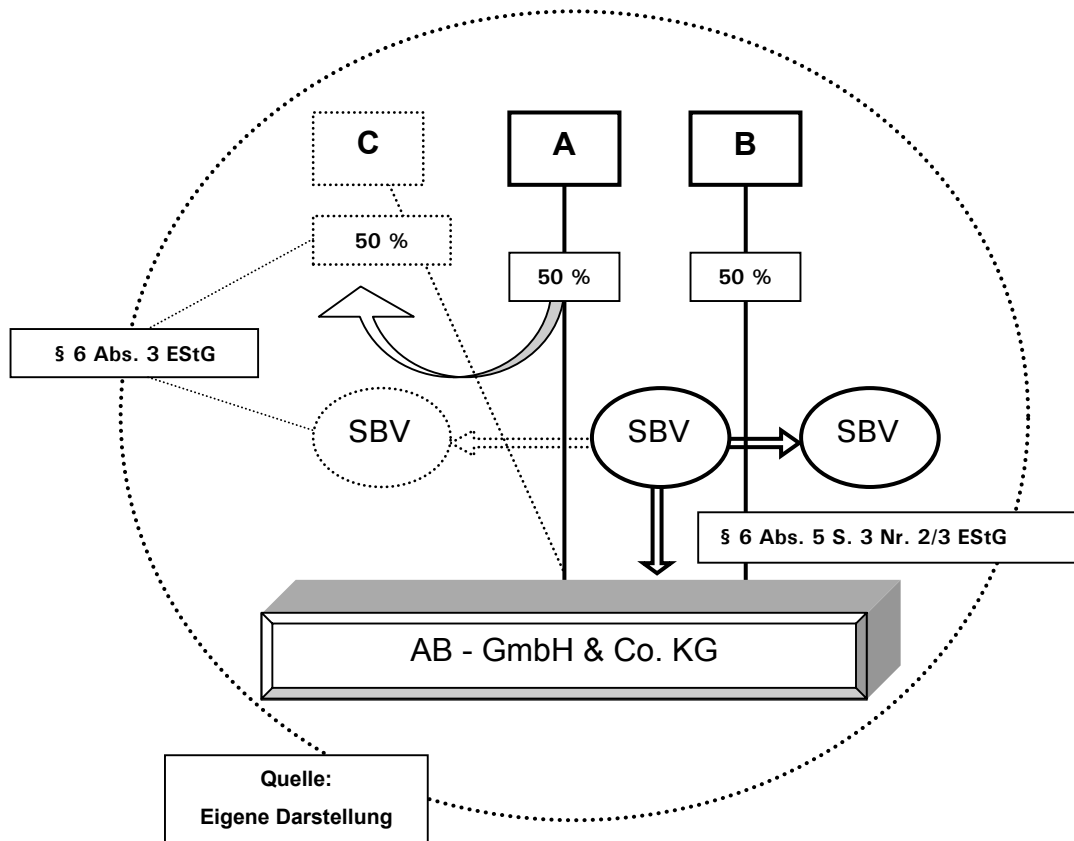
Die folgenden Ausführungen beschäftigen sich - unabhängig von der Frage, aus welcher Perspektive das Übertragungssubstrat zu bestimmen ist - zunächst mit der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf Vollanteilsübertragun-

gen. Die vorstehenden Ausführungen deuteten bereits an, dass Konstellationen denkbar sind, in denen § 6 Abs. 3 S. 2 EStG bei richtiger Gesetzesauslegung entgegen der dargestellten Ansicht grundsätzlich anwendbar ist. Dies soll anhand des folgenden Beispiels belegt werden.

Beispiel:

A überträgt seinen kompletten Gesellschaftsanteil unentgeltlich auf C. Gleichzeitig überträgt A - ebenfalls unentgeltlich - sein Sonderbetriebsvermögen

- a) auf seinen bisherigen Mitgesellschafter B,
- b) in das Gesamthandsvermögen der AB GmbH & Co. KG oder
- c) auf den Neugesellschafter C.



Die Grafik macht deutlich, dass A hinsichtlich seines Sonderbetriebsvermögens theoretisch drei Übertragungsalternativen zur Verfügung stehen, nach denen das Sonderbetriebsvermögen auch nach seinem Ausscheiden jeweils dem Kreis der betrieblichen Einheit der AB-GmbH & Co. KG erhalten bleibt.

Erste Alternative:

A kann das Sonderbetriebsvermögen zusammen mit seiner gesellschaftsrechtlichen Beteiligung auf den Neugesellschafter C übertragen. In dieser Variante liegt eine klassische Vollanteilsübertragung vor, bei der die Buchwertfortführung bereits von § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG gedeckt ist. A behält im Rahmen seiner Vollanteilsübertragung auf C kein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens zurück.

Zweite Alternative:

Das Sonderbetriebsvermögen kann vorliegend gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG zum Buchwert in das Sonderbetriebsvermögen des Altgesellschafters B übertragen werden. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG liegen vor: Es wird ein Einzelwirtschaftsgut zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft unentgeltlich übertragen.

Dritte Alternative:

Das Sonderbetriebsvermögen wird gemäß § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft übertragen, an der die Beteiligung bis zur Übertragung des Voll-Gesellschaftsanteils bestand. Auch hier sind die Anforderungen des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG erfüllt. Es wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, übertragen.

Bei den beiden letztgenannten Alternativen kann das Sonderbetriebsvermögen ebenfalls zum Buchwert übertragen werden und verbleibt innerhalb derselben Mitunternehmerschaft. Allerdings ist jeweils die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG zu beachten.

Schwieriger zu beantworten ist die Frage, ob neben der Buchwertübertragung des Sonderbetriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 und 3 EStG auch die Übertragung des Mitunternehmeranteils zum Buchwert erfolgen kann, was von der herrschenden Meinung wegen der fehlenden Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG bestritten wird.

M.E. ist die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG in dieser Konstellation gegeben. Sämtliche Tatbestandsmerkmale der Norm sind erfüllt.

A ist als bisheriger Mitunternehmer Adressat des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG. Die subjektiven Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sind damit zunächst einmal gegeben.

Darüber hinaus liefert insbesondere das Wort "*bisherig*" im Rahmen der Wortlautauslegung ein gewichtiges Argument für den hier vertretenen Standpunkt, nach dem § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf Vollanteilsübertragungen anwendbar ist. Denn nach allgemeinem Sprachgebrauch meint "*bisherig*" soviel wie ehemals, bis jetzt etc.³³⁷ Damit indiziert dieser Gesetzeswortlaut, dass der Gesellschafter aus der Mitunternehmerschaft ausscheiden muss, zumindest aber ausscheiden kann. Die Formulierung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG spricht folglich sogar eher für die Anwendbarkeit der Norm auf Vollanteilsübertragungen, als für die Anwendbarkeit auf Teilanteilsübertragungen.

Die übrigen objektiven Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sind ebenfalls erfüllt.

Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist die Norm einschlägig, wenn der Mitunternehmer "...*Wirtschaftsgüter... nicht überträgt*". Das Gesetz verlangt nicht, dass der Mitunternehmer das Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils für sich behält. Der Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gestattet dem Mitunternehmer vielmehr, dass er "...*Wirtschaftsgüter... nicht überträgt*". Damit ist im Wortzusammenhang gemeint, dass er das Sonderbetriebsvermögen nicht auf den Empfänger des Gesellschaftsanteils zu übertragen braucht. Es ist nicht die Rede davon, dass das Sonderbetriebsvermögen überhaupt nicht übertragen werden dürfte, geschweige denn, dass der Mitunternehmer die Wirtschaftsgüter in seinem Eigentum belassen müsste.

Im Beispiel überträgt A in der zweiten und dritten Alternative nicht den gesamten Mitunternehmeranteil auf C, sondern überträgt die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf den Altgesellschafter B, bzw. in das Gesamthandsvermögen der AB GmbH & Co. KG, so dass das vorgenannte Tatbestandsmerkmal ebenfalls erfüllt ist.

Ferner müssen die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die der bisherige Mitunternehmer nicht auf den Empfänger des Gesellschaftsanteils überträgt, gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG "... *weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunterneh-*

³³⁷ Duden, Die deutsche Rechtschreibung, Bd. 1, Stichwort "Bisher".

merschaft gehören...". An dieser Voraussetzung lässt die herrschende Meinung die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf Vollanteilsübertragungen scheitern, da der Mitunternehmer im Falle der Vollanteilsübertragung aus der Mitunternehmerschaft ausscheide und sein Sonderbetriebsvermögen aus diesem Grunde nicht mehr Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft sein könne.³³⁸ Die vorliegende Sachverhaltsgestaltung zeigt jedoch, dass dies nicht stimmt. Die zitierten Literaten übersehen die Gestaltungsmöglichkeiten des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG, deren Voraussetzungen hier jeweils erfüllt sind.

Die Argumentation Wendts geht zwar in diese Richtung, wenn er darauf hin weist, dass in dieser Sachverhaltskonstellation etwaige stille Reserven des Sonderbetriebsvermögens in der nämlichen Mitunternehmerschaft verhaftet bleiben.³³⁹ Allerdings zieht er daraus nicht die Konsequenz der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf Vollanteilsübertragungen; insoweit geht er vielmehr mit der h.M. konform und argumentiert, bei der Übertragung eines ganzen Mitunternehmeranteils könnten keine Wirtschaftsgüter weiter zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, da der Übertragende aus der Mitunternehmerschaft ausscheide.³⁴⁰

Die Argumentation der h.M. - insbesondere die Wendts - ist nur dann konsequent, wenn man annimmt, dass es sich nach dem Ausscheiden des übertragenden Mitunternehmers nicht mehr um "*dieselbe*" Mitunternehmerschaft im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG handelt.

Dies ist allerdings nicht der Fall. Der Gesetzeswortlaut liefert keinen zwingenden Anhaltspunkt dafür, dass die Mitunternehmerschaft mit dem Gesellschafterwechsel ihre Identität verliert. Vielmehr verbleibt zurückbehaltenes Sonderbetriebsvermögen auch im Fall der Teilanteilsübertragung, auf die § 6 Abs. 3 S. 2 unstreitig anwendbar ist, auch nach Ansicht der dargestellten h.M. im Betriebsvermögen derselben Mitunter-

³³⁸ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 473; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-19; Ders. in FR 2002, 127 (134); Förster in FR 2002, 649 (653); Brandenburg in NWB 2002, Fach 3, 12037; Ders. in DStZ 2002, 511 (515).

³³⁹ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-19 a.A.

³⁴⁰ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-19 a.E.

nehmerschaft, obwohl auch hier durch das Hinzutreten des Übertragungsempfängers ebenfalls ein Gesellschafterwechsel zu konstatieren ist. Folglich berührt ein Gesellschafterwechsel nach dem Willen des Gesetzgebers im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG die Identität der Mitunternehmerschaft nicht. Es handelt sich weiterhin um dieselbe Mitunternehmerschaft.

Auch die Gesetzssystematik und der Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung sprechen für die These, nach der ein Gesellschafterwechsel die Identität der Mitunternehmerschaft unberührt lässt. So ist zivilrechtlich anerkannt, dass sich die Identität der Personengesellschaft durch den Ein- und Austritt von Gesellschaftern selbst dann nicht verändert, wenn die Gesellschaft im Ergebnis aus völlig anderen Gesellschaftern besteht.³⁴¹

Steuerrechtlich gilt nichts anderes. So bringt z.B. die Vorschrift des § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG deutlich zum Ausdruck, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers die Personengesellschaft ihre Identität durch einen Gesellschafterwechsel nicht verliert. § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG stellt die Fiktion auf, dass ein Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren, bei dem mindestens 95 % der Gesellschaftsanteile auf neue Gesellschafter übergehen, als Übereignung des Grundbesitzes auf eine neue Personengesellschaft gilt. Diese Fiktion belegt, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers der Gesellschafterwechsel der Personengesellschaft ihre Identität grundsätzlich unberührt lässt. Ansonsten bedürfte es nicht der gesetzlichen Fiktion des § 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG.

Letztlich geht aber offenbar auch Wendt vom Fortbestand der Identität der Mitunternehmerschaft nach einem Gesellschafterwechsel aus.³⁴² Seiner Ansicht nach "*bleiben die stillen Reserven in gleicher Weise im Rahmen der nämlichen Mitunternehmerschaft steuerverhaftet, als wenn das Sonderbetriebsvermögen auf den Empfänger des Teilanteils übertragen würde*". Zwar kommentiert Wendt an dieser Stelle die Teilanteilsübertragung. Dennoch verändert sich nach diesen Ausführungen Wendts

³⁴¹ Ulmer in MünchKomm, BGB, § 736, Rn. 3; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 45, Anm. II. 4.; Fischer in Boruttau, GrEStG, § 1, Rn. 115 jeweils m.w.N.

³⁴² Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-19 a.E.

die Identität der Mitunternehmerschaft trotz Hinzutreten des Neugesellschafters nicht. Es handelt sich in jedem Fall um die "*nämliche Mitunternehmerschaft*".

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG das nicht auf den Neugesellschafter übertragene Sonderbetriebsvermögen auch im Fall der Vollanteilsübertragung weiterhin zur selben Mitunternehmerschaft gehört, sofern es aufgrund einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 oder 3 EStG in der Mitunternehmerschaft verbleibt. Folglich greift das Hauptargument der h.M. nicht: Der Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG steht seiner Anwendung auf Vollanteilsübertragungen nicht entgegen.

Auch die historische Auslegung führt zu keinem anderen Ergebnis. Nach dem bisher gefundenen Erkenntnis erlaubt die neue Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG den Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen nur dann, wenn das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft als Wirtschaftseinheit erhalten bleibt. Dieser Gedanke findet sich bereits in der Rechtsprechung des BFH zur Übertragung von Mitunternehmeranteilen, die der Gesetzgeber versucht hat, mit dem UntStFG zu kodifizieren.³⁴³ In seiner Entscheidung vom 6.12.2000 geht der BFH beispielsweise davon aus, dass - abweichend vom Kongruenzgebot³⁴⁴ - eine Überführung des Mitunternehmeranteils zum Buchwert dann möglich ist, wenn Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens in dasjenige eines anderen Mitunternehmers der nämlichen Personengesellschaft unentgeltlich überführt werden. Tragend für diese Sichtweise sei, dass das Wirtschaftsgut bei wirtschaftlicher Betrachtung den Funktionszusammenhang, in dem es zuvor bei der Gesellschaft stand, nicht verlässt und damit die stillen Reserven dem betrieblichen Gesamtvermögen der Mitunternehmerschaft verhaftet bleiben.³⁴⁵ U.a. diese Praxis der Besteuerung unentgeltlicher Übertragungen von

³⁴³ BFH, Urteil v. 31.1.1964 - VI 337/62 S in BStBl. III 1964, 240 (241); BFH, Urteil v. 26.11.1998 - IV R 39/98 in BStBl. II 1999, 263 (265); BFH, Urteil v. 6.12.2000 - VIII R 21/00 in FR 2001, 295 (297);

Zu den Motiven des Gesetzgebers vgl. nur BT Drs. 14/7084 vom 10.10.2001, S. 7, Anm. zu Ziffer 3 (Artikel 1 Nr. 3 Buchst. a) und die vorstehenden Ausführungen zum vierten Kapitel, Anm. B. und zum fünften Kapitel, Anm. A. jeweils m.w.N.

³⁴⁴ Zum Kongruenzgebot vgl. die vorstehenden Ausführungen zum sechsten Kapitel, Anm. C. III. und V.

³⁴⁵ BFH, Urteil v. 6.12.2000 - VIII R 21/00 in FR 2001, 295 (297).

Mitunternehmeranteilen wollte der Gesetzgeber mit der Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG kodifizieren. Daraus lässt sich ohne Weiteres schließen, dass der Gesetzgeber § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auch auf die Übertragung von Vollanteilen angewandt wissen wollte.

Schließlich lässt sich auch die Teleologie des § 6 Abs. 3 EStG für die hier vertretene Auffassung bemühen.³⁴⁶ Insbesondere die gesetzgeberischen Ziele des Erhalts betrieblicher Einheiten und der Erleichterung und Sicherung der Unternehmensnachfolge lassen sich eher erreichen, wenn dem Mitunternehmer auch für den Fall der Vollanteilsübertragung die Gestaltungsmöglichkeiten des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG an die Hand gegeben werden. Mit Blick auf den dargelegten Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG spricht alles für die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf Vollanteilsübertragungen.

Im Ergebnis ist daher zu konstatieren, dass § 6 Abs. 3 S. 2 EStG grundsätzlich sehr wohl auf Vollanteilsübertragungen Anwendung finden kann.

bb. Steuerliche Würdigung unter Berücksichtigung des maßgeblichen Geberhorizonts

Wie bereits mehrfach angesprochen, ist der Gegenstand der unentgeltlichen Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG aus der Perspektive des Übertragenden zu bestimmen. Danach lässt sich die den vorstehend dargestellten Konstellationen die Buchwertfortführung bereits auf § 6 Abs. 3 S. 1 HS. 2 Alt. 2 EStG stützen. Denn aus der Sicht des Übertragenden wird hier ein kompletter Mitunternehmeranteil übertragen, ohne das Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird. Eines Rückgriffs auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG bedarf es daher nicht. Insoweit kommt es natürlich nach der hier vertretenen Auffassung im Ergebnis auf die im vorangegangenen Abschnitt dargestellten grundsätzlichen Ausführungen nicht an. Unabhängig davon belegen diese Ausführungen jedoch, dass die Auffassung, im Fall der Vollanteilsübertragung sei

eine Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 EStG nicht möglich, wenn der Mitunternehmer Sonderbetriebsvermögen nicht auf den Empfänger der Beteiligung überträgt, grundsätzlich angreifbar ist.

Darüber hinaus liegen auch die verbleibenden Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG für eine Buchwertfortführung vor. Insofern kann an dieser Stelle allerdings auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen werden.

3. Ergebnis und Gestaltungsmöglichkeiten

a. Übertragung von Teilanteilen

Dem Grunde nach fällt die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils unstreitig in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG. Differenzierter zu beantworten ist die Frage, wie weit die Sperrfrist im Einzelfall greift. Nach den vorstehenden Untersuchungen ist der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nur dann eröffnet, wenn von dem übertragenen Teil-Mitunternehmeranteil tatsächlich Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird, sprich in den Fällen der Übertragung eines Teil-Gesellschaftsanteils unter Zurückbehalt des gesamten Sonderbetriebsvermögens bzw. unterquotaler Übertragung vorhandenen Sonderbetriebsvermögens. Solange und soweit der Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen kongruent übertragen werden bzw. soweit Sonderbetriebsvermögen überquotale mitübertragen wird, ist § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht einschlägig. Dies gilt auch dann, wenn der Teil-Mitunternehmeranteil auf verschiedene Empfänger verteilt wird. Einzige Bedingung ist nur, dass das Sonderbetriebsvermögen die betriebliche Einheit der Mitunternehmerschaft nicht verlässt.

³⁴⁶ Zur Teleologie des § 6 Abs. 3 EStG vgl. die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum vierten Kapitel.

b. Übertragung von Vollanteilen

Die neu geschaffene Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist entgegen der h.M. grundsätzlich auch auf Vollanteilsübertragungen anwendbar. Bedingung ist nur, dass die nicht auf den Empfänger des Gesellschaftsanteils übertragenen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören. Die entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten zur Erreichung dieser Voraussetzung liefert § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 und 3 EStG.

Im Zusammenhang mit einer Vollanteilsübertragung stehen dem Mitunternehmer folglich aufgrund der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG und der bisher gefundenen Ergebnisse dieser Abhandlung grundsätzlich folgende Gestaltungsmöglichkeiten im Umgang mit Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung, ohne dass die Buchwertfortführung gefährdet wäre:

Klassische Vollanteilsübertragung:

Das gesamte Sonderbetriebsvermögen wird kongruent zusammen mit dem Gesellschaftsanteil auf den oder die Neu- oder Altgesellschafter gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG übertragen. Eines Rückgriffs auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG bedarf es allerdings nach der hier vertretenen Ansicht nicht, da aus dem Geberhorizont ein kompletter Voll-Mitunternehmeranteil übertragen wird. Die Buchwertfortführung ergibt sich also schon aus § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG.

Inkongruente Übertragung:

Der Gesellschaftsanteil wird auf den oder die Neugesellschafter übertragen, während das Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und/oder das Sonderbetriebsvermögen eines oder mehrerer Altgesellschafter überführt wird. Auch hier folgt die Buchwertfortführung bereits aus § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG, da der Mitunternehmer aus seiner Sicht einen kompletten Vollanteil überträgt.

Solange das Sonderbetriebsvermögen die betriebliche Einheit der Mitunternehmerschaft nicht verlässt, steht einer Buchwertfortführung folglich grundsätzlich nichts entgegen. Dies gilt unter den dargestellten Voraussetzungen selbst dann, wenn man den Geberhorizont für die Bestimmung des Übertragungssubstrats nicht für maßgeblich erachtet. Im Extremfall wäre also denkbar, dass der Mitunternehmer seinen Gesellschaftsanteil auf verschiedene Neugesellschafter und das Sonderbetriebsvermögen zum Teil auf Altgesellschafter und/oder zum Teil auf Neugesellschafter überträgt. Denn aus dem maßgeblichen Geberhorizont wird ein Vollanteil übertragen.

III. Fristlauf

Ist der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG eröffnet, kommt die Haltefrist von 5 Jahren zum Zuge.

1. Fristdauer

Der Rechtsnachfolger ist gehalten, den übernommenen Teilanteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht zu veräußern oder aufzugeben. Die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung "*mindestens fünf Jahre*" wirft die Frage auf, in welchen Fällen die Frist verlängert werden kann. Das Gesetz liefert keine konkreten Anhaltspunkte, welche Sachverhalte eine Verlängerung rechtfertigen. Der unbestimmte Rechtsbegriff "mindestens" bedarf daher einer Konkretisierung durch Rechtsprechung, wissenschaftlicher Literatur und Finanzverwaltung.³⁴⁷

M.E. kann nur in absoluten Ausnahmefällen eine Verlängerung dieser Frist in Betracht kommen. Denn nach dem Willen des Gesetzgebers soll die Frist in aller Regel fünf Jahre betragen. Angesichts dieser gesetzgeberischen Wertentscheidung kann daher nur in besonderen Ausnahmefällen eine Verlängerung der Frist vorgenommen werden.

³⁴⁷ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-21.

Dafür sprechen auch die verfassungsrechtlichen Grundsätze der Gesetzesbestimmtheit und der Rechtssicherheit.³⁴⁸ Nach der Rechtsprechung des BVerfG müssen die steuerbegründenden Tatbestände so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige die von ihm zu entrichtende Steuerlast vorausberechnen kann.³⁴⁹ Dementsprechend muss der Steuerpflichtige vorhersehen können, in welchen Fällen er mit einer Verlängerung der Frist zu rechnen hat.³⁵⁰ Da das Gesetz den unbestimmten Rechtsbegriff "mindestens" nicht näher konkretisiert, müssen die Ausnahmefälle einer möglichen Fristverlängerung so klar und eindeutig sein, dass auch der Steuerpflichtige anhand einer Parallelwertung in der Laiensphäre zu der Erkenntnis kommen können muss, dass der von ihm gestaltete Sachverhalt eine Verlängerung der Sperrfrist auslösen kann.

2. Fristbeginn und Fristberechnung

Die Frist nimmt mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bzw. der wirtschaftlichen "Inhaberschaft" der Teil-Mitunternehmeranteile ihren Lauf.^{351 352} Mangels spezieller Vorschriften ist der Fristlauf nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. den §§ 187, 188 BGB zu berechnen.³⁵³

³⁴⁸ Zu den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Gesetzesbestimmtheit und der Rechtssicherheit vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 167 ff.; Tipke, Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 136 ff. jeweils m.w.N.

³⁴⁹ Statt vieler: BVerfG, Urteil v. 14.12.1965 - 1 BvR 571/60 in BVerfGE 19, 253 (267); BVerfG, Beschluss v. 28.2.1973 - 2 BvL 19/70 in BVerfGE 34, 348 (365).

³⁵⁰ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-21.

³⁵¹ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.7, Rn. 61; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-21; Förster in FR 2002, 649 (655), Fn. 40.

³⁵² Zum Übertragungstichtag vgl. die vorstehenden Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal "Übertragung" im siebenten Kapitel, Anm. A. V.

³⁵³ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-21; Förster in FR 2002, 649 (655), Fn. 40.

IV. Verletzung der Haltefrist

Im Folgenden soll untersucht werden, welche Sachverhalte eine Verletzung der Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zur Folge haben. Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG spricht insoweit lediglich die Veräußerung oder die Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteils durch den Rechtsnachfolger innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren an. Bei der Gesetzeslektüre treten insbesondere zwei Aspekte hervor.

Zum Einen sind nach dem Wortlaut auch steuerunschädliche Übertragungen des übernommenen Teilanteils denkbar. So ist beispielsweise zu untersuchen, ob auch die unentgeltliche Übertragung des übernommenen Teilanteils eine Verletzung der Haltefrist darstellt.

Zum Anderen versagt § 6 Abs. 3 S. 2 EStG dem Steuerpflichtigen die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG und damit die Übertragung des Mitunternehmeranteils zum Buchwert aufgrund der Rechtshandlung eines Dritten in Gestalt des Übertragungsempfängers. Die steuerliche Behandlung des ursprünglichen Anteilsinhabers hängt also nicht vom eigenen Verhalten des betroffenen Steuerpflichtigen, sondern vom Verhalten eines (fremden) Dritten ab.

Die sich unmittelbar daran anschließenden Fragen nach den Rechtsfolgen steuer-schädlicher oder -unschädlicher Sachverhalte sollen in einem gesonderten Kapitel bearbeitet werden.³⁵⁴

³⁵⁴ Vgl. dazu die entsprechenden nachfolgenden Ausführungen zur Rechtsfolgenseite im sechsten Kapitel, Anm. B.

1. Die "Gefährdungshaftung" des ursprünglichen Anteilsinhabers für fremdes Verhalten

Die Einhaltung der Fristenregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG obliegt dem Übernehmenden, während die Rechtsfolgen einer Zuwiderhandlung den Übertragenden treffen. Die steuerliche Behandlung des ursprünglichen Anteilsinhabers wird folglich vom Verhalten einer anderen Person abhängig gemacht. Diese Regelungsweise ist insofern bedenklich und problematisch, als der Übertragende das Verhalten des neuen Anteilsinhabers nicht ohne Weiteres beeinflussen oder gar nicht erst in Erfahrung bringen kann.³⁵⁵ Dem ursprünglichen Anteilsinhaber wird quasi eine "Gefährdungshaftung" für Rechtshandlungen fremder Dritter auferlegt.³⁵⁶ Insbesondere Crezelius ist der Ansicht, dass diese Gesetzestechnik, bei der Rechtsfolgen an das nicht beherrschbare Verhalten eines Dritten geknüpft werden, dogmatisch nicht zu rechtfertigen sei.³⁵⁷

Die Abhängigkeit der Buchwertfortführung von dem späteren Verhalten des Übertragungsempfängers lässt sich jedenfalls nicht unter Berufung auf das erwähnte Bestreben des Gesetzgebers rechtfertigen, den Mitunternehmer aus Gründen der Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer zu animieren, bei der Übertragung seines Mitunternehmeranteils etwaiges Sonderbetriebsvermögen anteilig mitzuübertragen.³⁵⁸ Dieses Ziel wird nicht dadurch erreicht, dass die Buchwertfortführung von dem späteren Verhalten des Erwerbers abhängig gemacht wird. Vielmehr hätte der Gesetzgeber sinnvoller Weise dazu das Verbot der Buchwertfortführung bereits an die Übertragung des Anteils unter Zurückbehaltung vorhandenen Sonderbetriebsvermögens knüpfen müssen.³⁵⁹

³⁵⁵ Dieser Ansicht sind im Ergebnis auch Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.7, Wendt in FR 2002, 127 (135) und insbesondere Crezelius in FR 2003, 805 ff.

³⁵⁶ Der Begriff "Gefährdungshaftung" in diesem Zusammenhang geht auf eine Formulierung Wendts in FR 2002, 127 (135) zurück.

³⁵⁷ Crezelius in FR 2003, 805 ff.

³⁵⁸ Zu dem Bemühen des Gesetzgebers, den Mitunternehmer dem Einzelunternehmer gleichzustellen, vgl. die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. D. m.w.N. - insbesondere BT Drs. 14/7084 vom 10.10.2001, Seite 7.

³⁵⁹ Ähnlich Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-8 a.E.

Auch aus dem gesetzgeberischen Motiv, die Buchwertübertragung zum Zwecke kurzfristiger Realisierung stiller Reserven zu verhindern, lässt sich keine Begründung für diese Verknüpfung ableiten. Zum Einen hätte die Sperrfrist dann konsequenterweise nicht nur für die Anteilsübertragung unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen gelten müssen, sondern für alle Übertragungsfälle.³⁶⁰ Zum Anderen ist kein Grund dafür ersichtlich, die Buchwertübertragung von dem Verhalten des Erwerbers abhängig zu machen.

Auch aus den vergleichbaren Regelungen der §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG lassen sich keine Argumente für die vorliegende Verknüpfung steuerlicher Rechtsfolgen vom Verhalten eines Dritten ableiten. Die zitierten Vorschriften des ErbStG sind insoweit mit der neuen Fassung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vergleichbar, als deren steuerliche Begünstigungen ebenfalls vom späteren Verhalten des Übertragungsempfängers abhängig sind. Allerdings trägt hier in der Regel der Erbe bzw. der Beschenkte die Steuerlast aufgrund seines Verhaltens, sofern nicht ausnahmsweise der Schenker vereinbarungsgemäß die Schenkungsteuer trägt. Nach § 20 ErbStG liegt die Steuerschuldnerschaft grundsätzlich bei dem Erwerber. Lediglich im Fall der Schenkung tritt der Schenker als weiterer Steuerschuldner hinzu. Zwar haften der Erwerber und der Schenker als Gesamtschuldner im Prinzip gleichrangig nebeneinander gegenüber dem Fiskus.³⁶¹ Bei der Ermessensentscheidung, den Beschenkten oder den Schenker als Schuldner in Anspruch zu nehmen, muss sich die Finanzverwaltung jedoch anerkanntermaßen - insbesondere nach Ansicht der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung - in erster Linie an den Erwerber halten.³⁶² Da der Erwerber bereichert ist, spricht auch die Teleologie des Gesetzes für die Richtigkeit dieser Ansicht, der daher im Ergebnis zu folgen ist. Darüber hinaus kann sich der Übertragende im Bereich des Rechts der Schenkung vertraglich einfacher gegen etwaige Steuernachteile schützen. Demgegenüber bezieht § 6 Abs. 3 S. 2 EStG den

³⁶⁰ So auch Wendt in anderem Zusammenhang in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahressband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-8 a.E.

³⁶¹ Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 20, Rn. 26.

³⁶² BFH, Urteil v. 29.11.1961 - II 282/58 U in BStBl. III 1962, 323; FG Köln, Urteil v. 8.5.2001 - 9 K 4175/99 in EFG 2001, 1154 (1155), rkr.; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 20, Rn. 26 jeweils m.w.N.

Erwerber des Mitunternehmeranteils gar nicht erst in die potentielle Steuerschuldnerschaft ein.

Insgesamt ist die Gefahr der Inanspruchnahme für den Übertragenden daher im Bereich des Schenkungsteuerrechts gering, bzw. minimierbar. Die parallele Regelung der §§ 13a Abs. 5, 19a Abs. 5 ErbStG liefert folglich kein Argument für die Verknüpfung der Buchwertfortführung vom Verhalten des Erwerbers. Vielmehr belegt die vorstehende systematische Gesetzesauslegung, dass die Steuerschuldnerschaft im Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern bzw. von betrieblichen Einheiten in der Regel beim Erwerber liegen soll.

Andererseits hat sich der Übertragende in Kenntnis der Sperrfristregelung freiwillig seines Anteils unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen begeben. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint die Anknüpfung von Rechtsfolgen an das Verhalten des Dritten, den der Übertragende sich als Vertragspartner ausgesucht hat, gerechtfertigt.

Der letztgenannte Aspekt soll jedoch nicht darüber hinweg täuschen, dass die Fristenregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG aus den genannten Gründen systematisch, teleologisch und rechtspolitisch kaum zu rechtfertigen ist.³⁶³ Da der Steuerpflichtige an der gesetzlichen Regelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG jedoch nicht vorbei kommt, ist es aus Sicht des Übertragenden ratsam, sich vertraglich von dem Übernehmer von etwaigen steuerrechtlichen Lasten freistellen zu lassen. Etwaige Schadensersatzzahlungen des Übertragungsempfängers sind grundsätzlich nicht einkommenssteuerpflichtig, sofern mit der Zahlung ein Schaden im Privatvermögen abgegolten werden soll.³⁶⁴ Unter Umständen kann es sich auch anbieten, Zustimmungsvorbe-

³⁶³ So auch Crezelius in FR 2003, 805 ff.

³⁶⁴ BFH, Urteil v. 20.9.1996 - VI R 57/95 in BStBl. II 1997, 144 (145); Dreseck in Schmidt, EStG, § 19, Rz. 34; Wagner in Heuersmann/Wagner, Lohn-St, Teil A - Schadensersatz -, Ders. in Heuersmann/Wagner, Lohn-St, Teil D, Rz. 86 ff.; Thürner in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 19 EStG, Rn. 219; Herrmann in Frotscher, EStG, § 19, Rz. 96; Giloy in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19, Rz. B 360; Stache in Horowski/Altehoefer, Kommentar zum Lohnsteuer-Recht, § 19 EStG, Rz. 1174 ff.; Hartmann in Inf 1997, 705 (706), Anm. 2.5; Biebelheimer in BB 1997, 1446 ff.; Tipke in StuW 1975, 327 (329) jeweils m.w.N.

halte oder ähnliches zu vereinbaren, um eine einseitige schädliche Übertragung durch den Übernehmer zu verhindern.³⁶⁵

Dies trägt allerdings nicht zu der vom Gesetzgeber angestrebten Erleichterung der Unternehmensnachfolge bei und ist sogar kontraproduktiv.

Im Ergebnis lässt sich daher festhalten, dass die Fristenregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG verunglückt ist und in der Praxis die Unternehmensnachfolgeplanungen ohne erkennbare teleologische oder systematische Rechtfertigung erheblich erschwert.

2. Potentielle Verletzungstatbestände

Im Folgenden sollen nunmehr die möglichen Verletzungstatbestände im Einzelnen untersucht werden.

a. Veräußerung/Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils

Die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten übernommenen Mitunternehmeranteils stellen unzweifelhaft Verstöße gegen die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG dar.³⁶⁶ Zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale "Veräußerung" und "Aufgabe" können die zu § 16 EStG entwickelten Grundsätze rekurrert werden, so dass sich in diesem Rahmen eine gesonderte Erörterung erübrigt.³⁶⁷

³⁶⁵ Vgl. dazu Mayer in Widmann/Mayer, UmwR, § 126 UmwG, Rn. 354.2 mit Formulierungsvorschlägen.

³⁶⁶ Statt vieler: Förster in FR 2002, 649 (655); Brandenburg in DStZ 2002, 511 (517).

³⁶⁷ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.7; Wendt in FR 2002, 127 (134); Brandenburg in DStZ 2002, 511 (517) m.w.N.

b. Veräußerung/Aufgabe eines Teils des Mitunternehmeranteils

Nicht ganz so eindeutig lässt sich sagen, ob auch die Veräußerung oder Aufgabe eines Teils des übernommenen Mitunternehmeranteils, d.h. die Weiterveräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG - gegebenenfalls unter Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen - eine Verletzung der Haltefrist darstellt.

Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG schadet es nur, wenn der Übernehmer "den Mitunternehmeranteil" veräußert oder aufgibt.^{368 369} Der Gesetzgeber hat hier den bestimmten Artikel "den" verwendet, so dass aufgrund dieser klaren Formulierung nur der gesamte übernommene Mitunternehmeranteil gemeint sein kann. Danach greift die Haltefrist bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Teils des übernommenen Mitunternehmeranteils durch den Rechtsnachfolger nicht.

Demgegenüber vertritt Brandenburg die Auffassung, dass in dieser Konstellation die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG verletzt wäre.³⁷⁰ Eine Begründung liefert er allerdings nicht. Geht man mit Brandenburg von der Steuerschädlichkeit der Veräußerung eines Teils des übernommenen Anteils aus, käme es unter Umständen zur Realisierung stiller Reserven.³⁷¹

Nach dem Vorbehalt des Gesetzes und dem bereits bemühten verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot bedürfte die den Steuerpflichtigen belastende Maßnahme der Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven allerdings einer bestimmten und klar formulierten Rechtsgrundlage.³⁷² Nach dem Vorbehalt des Gesetzes müss-

³⁶⁸ Im Ergebnis auch Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-20; Förster in FR 2002, 649 (655).

³⁶⁹ Unschlüssig: Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.10; Wendt in FR 2002, 127 (134); Geck in ZEV 2002, 41 (44); Mitsch in INF 2002, 77 (80).

³⁷⁰ Brandenburg in DStZ 2002, 511 (517).

³⁷¹ Zu den Rechtsfolgen einer Verletzung der Haltefrist später mehr.

³⁷² Zum Bestimmtheitsgebot vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 118 ff., insbesondere S. 136 ff. sowie die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. B. III. 2. jeweils m.w.N.

Zum Vorbehalt des Gesetzes vgl. Tipke, Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 118 ff., insbesondere S. 120.

te sich gleichsam die Rechtsfolge aus dem Gesetz ergeben.³⁷³ Dazu gibt der Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG jedoch nichts her. Insbesondere gibt die Vorschrift keine Antwort auf die Frage, in welchem Umfang die Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG einträte, wenn man von der Steuerschädlichkeit der Teilveräußerung/-aufgabe ausginge. Es bliebe unklar, ob nur der weiter übertragene Teil oder gar der ganze Anteil erfasst wäre. Die gebotene verfassungskonforme Auslegung des Gesetzes spricht mithin dafür, die Übertragung eines Teils des übernommenen Anteils durch den Rechtsnachfolger nicht als Verletzung der Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu betrachten.

Bei dieser Auslegung drängt sich natürlich zur Umgehung der Fristenregel die Gestaltungsempfehlung auf, den übernommenen Anteil in mehreren Tranchen bis auf einen minimalen Rest innerhalb der Frist zu veräußern oder aufzugeben.

Nicht nur die aufgezeigte Position Brandenbergs als Vertreter der Finanzverwaltung gibt Anlass zu Zweifeln, ob eine solche Gestaltung - insbesondere mit Blick auf § 42 AO - beim Fiskus Akzeptanz fände. Zu bedenken ist darüber hinaus, dass die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit den vergleichbaren Fristenregelungen der §§ 13a Abs. 5 Nr. 1, 19a Abs. 5 S. 1 ErbStG im Einklang mit der herrschenden Meinung den Standpunkt vertritt, dass auch Teilanteilsübertragungen grundsätzlich schädlich sind.³⁷⁴ Andererseits enthalten die zitierten Normen des ErbStG jeweils die Formulierung "...oder einen Anteil daran...". Aus dem Umstand, dass § 6 Abs. 3 S. 2 EStG eine solche Erweiterung des Tatbestands nicht enthält, kann man m.E. im Umkehrschluss entnehmen, dass die Übertragung eines Teils des übernommenen Anteils im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht steuerschädlich ist. Im Ergebnis spricht der vorgenannte Aspekt im Rahmen der systematischen Gesetzesauslegung daher sogar für die steuerliche Unschädlichkeit der späteren Veräußerung oder Aufgabe eines Teils des übernommenen Mitunternehmeranteils.

³⁷³ Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4, Rn. 150.

³⁷⁴ R 63 Abs. 1 ErbStR (2003); Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, § 13a, Rn. 277; Förster in FR 2002, 649 (655).

Demgegenüber streiten die Gesetzesmotive für die Ansicht, dass die spätere Veräußerung oder Aufgabe eines Teils des übernommenen Anteils steuerschädlich ist. Der Gesetzgeber will mit Hilfe der neu gefassten Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG unter anderem das Überspringen stiller Reserven zum Zwecke der kurzfristigen Realisierung durch den Empfänger des Mitunternehmeranteils verhindern.³⁷⁵ Lässt man die Übertragung von Teilen des übernommenen Anteils - unter Umständen bis auf eine minimale Restbeteiligung - innerhalb der Fünf-Jahres-Frist zu, wird die gesetzgeberisch angepeilte subjektive Verhaftung der stillen Reserven zum Teil konterkariert.

Dennoch sind die verfassungsrechtlichen Gebote der Bestimmtheit und des Vorbehalts des Gesetzes so bedeutsam, dass der Gesetzgeber sich an seinem eindeutigen Wortlaut festhalten lassen muss.³⁷⁶ Die den Steuerpflichtigen belastende Realisierung stiller Reserven bedarf einer eindeutigen Ermächtigungsgrundlage, die sich im Gesetz - insbesondere mit Blick auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG - nicht finden lässt. Der Gesetzgeber hätte seinen Willen deutlich und für den Steuerbürger erkennbar zum Ausdruck bringen müssen. Da er dies nicht getan hat, muss er sich an seiner Formulierung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG festhalten lassen, sodass die Veräußerung oder Aufgabe eines Teils des übernommenen Mitunternehmeranteils die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht verletzt.³⁷⁷

³⁷⁵ BR Drs. 638/2/01 v. 25.09.2001, Seite 2; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-19 a.E.; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.7.

³⁷⁶ Zum Bestimmtheitsgebot und dem Vorbehalt des Gesetzes vgl. die vorstehenden Ausführungen dieses Abschnitts m.w.N. - insbesondere Tipke, Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 118 ff., insbesondere S. 120, S. 136 ff.

³⁷⁷ Die Konsequenzen dieses Standpunktes werden nachfolgend an anderer Stelle detailliert untersucht, vgl. dazu die Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. C.

c. Übertragung des übernommenen Sonderbetriebsvermögens

Die Übertragung des übernommenen Sonderbetriebsvermögens schadet nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, der nur auf den übernommenen Mitunternehmeranteil abstellt, nicht.³⁷⁸ Das Sonderbetriebsvermögen als solches ist aber - wie bereits mehrfach angesprochen - nicht als Teil-Mitunternehmeranteil zu qualifizieren. Wird es weiterübertragen, handelt es sich um die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter.³⁷⁹

Darüber hinaus spricht nicht nur der klare Wortlaut gegen die Steuerschädlichkeit der Übertragung des übernommenen Sonderbetriebsvermögens, sondern auch die vorstehend aufgezeigte Systematik und Teleologie des Gesetzes.³⁸⁰ Danach stellt noch nicht einmal die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils eine Verletzung der Haltefrist dar. Dies muss erst Recht für die bloße Weiterübertragung des übernommenen Sonderbetriebsvermögens gelten.

d. Übertragung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens

Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG scheint nur die übertragene betriebliche Einheit Gegenstand potentiell schädlicher Weiterübertragungen sein zu können. Gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG bezieht sich die Sperrfrist nur auf den übernommenen Mitunternehmeranteil. Aus diesem Grund wird überwiegend vertreten, die Übertragung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens sei unschädlich.^{381 382}

Andererseits sieht die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor, dass nur solche Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden dürfen, die "*weiterhin* zum Betriebsvermögen

³⁷⁸ Wie hier Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-20.

³⁷⁹ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum sechsten Kapitel, Anm. C. V. m.w.N.

³⁸⁰ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel.

³⁸¹ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.6; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018; Förster in FR 2002, 649 (655); Brandenburg in DStZ 2002, 511 (517); Mitsch in INF 2002, 77 (80); Kempermann in FR 2003, 321 (327); Paus in StWarte 2003, 49 (53).

³⁸² A.A.: Glanegger in Schmidt, EStG, § 6, Rn. 477.

derselben Mitunternehmerschaft gehören". Daraus könnte man schließen, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen auch nach der Übertragung des Mitunternehmeranteils an die Mitunternehmerschaft gebunden bleibt.

Fraglich ist allerdings schon, was der Gesetzgeber unter dem Begriff "weiterhin" versteht. Eine konkrete Frist gibt das Gesetz nicht vor. Daraus kann allerdings nicht geschlossen werden, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen künftig an die Mitunternehmerschaft gebunden bleibt.³⁸³ Der Gesetzgeber hat nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Norm nur die übertragene betriebliche Einheit der Sperrfrist unterworfen. Damit hat er eine Typisierung getroffen, die im Rahmen der Gesetzesauslegung zu beachten ist. Außerhalb dieser Typisierung können sich mangels gesetzlicher Grundlage keine weiteren Restriktionen für den Steuerpflichtigen ergeben.

Nach Ansicht von Korn/Strahl und Förster könnte sich demgegenüber dann etwas anderes ergeben, wenn die Übertragung des Mitunternehmeranteils - gegebenenfalls unter quotenentsprechender Übertragung vorhandenen Sonderbetriebsvermögens - und die spätere Übertragung des zurückgehaltenen Sonderbetriebsvermögens in einem wirtschaftlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen und auf einem Gesamtplan beruhen.³⁸⁴ In diesem Fall wären die verschiedenen Teilakte nach den Grundsätzen der Gesamtplanrechtsprechung, die wie gezeigt auch bei unentgeltlichen Übertragungen im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG zu beachten sind, als einheitlicher Vorgang zu behandeln.³⁸⁵

Die steuerliche Würdigung des sich aufgrund der Gesamtplanrechtsprechung ergebenden einheitlichen Vorgangs hängt zunächst von der Gestalt der einzelnen zu verklammernden Teilakte ab. Da in den an dieser Stelle zu besprechenden Fallgestaltungen offenbar noch Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist, dass bei der früheren Übertragung des Mitunternehmeranteils zurückgehalten wurde, kann es sich dieser

³⁸³ So auch Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.6; Förster in FR 2002, 649 (655).

³⁸⁴ Dieser Ansicht sind offenbar Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.6; Förster in FR 2002, 649 (655).

³⁸⁵ Zu den Grundsätzen der Gesamtplanrechtsprechung vgl. die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. E. II. 2.

Übertragung nach der hier vertretenen Definition des Mitunternehmeranteils schon begrifflich nicht um die Übertragung eines kompletten Anteils gehandelt haben. Denkbar sind folglich nur Sachverhalte, in denen die spätere Übertragung des ursprünglich zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens mit vorangegangenen Teilanteilsübertragungen verklammert wird.

Der steuerlichen Würdigung gemäß § 6 Abs. 3 EStG wird daher in der Regel - nach der Verklammerung der Teilanteilsübertragung mit der späteren Übertragung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens zu einem einheitlichen Vorgang - die bereits angesprochene Konstellation der überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen unterliegen. In diesem Fall greift jedoch die Sperrfrist nach den vorstehenden Ausführungen zur Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG schon im Ansatz nicht.³⁸⁶ Insoweit kann die spätere Übertragung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens daher auch dann nicht schädlich sein, wenn man die verschiedenen Übertragungsakte nach Maßgabe der Gesamtplanrechtsprechung zu einem einheitlichen Akt verklammert.

Denkbar wären darüber hinaus Fallgestaltungen, bei denen der Mitunternehmer bereits bei einer früheren Teilanteilsübertragung Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten hat, so dass schon dadurch die Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG in Gang gesetzt worden ist. Diese Frist kann auch durch die spätere Übertragung des seinerzeit zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens nicht mehr nachträglich unter Hinweis auf die Gesamtplanrechtsprechung außer Kraft gesetzt werden, da es in aller Regel an einem zuvor gefassten Gesamtplan fehlen wird. Andernfalls hätte die Verklammerung nach Maßgabe der Gesamtplanrechtsprechung bereits bei der früheren Anteilsübertragung berücksichtigt werden müssen. Allerdings wäre die Sperrfrist dann gar nicht erst in Gang gesetzt worden, sofern nach der Verklammerung eine quotenentsprechende Übertragung von Mitunternehmeranteil und Sonderbetriebsvermögen zu bejahen wäre.

³⁸⁶ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. II. 1. b. cc.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die spätere Übertragung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens in der Regel auch dann unschädlich ist, wenn man die Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung berücksichtigt.

e. Unentgeltliche Übertragung des übernommenen Anteils

Der Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zählt eindeutig und abschließend nur die Veräußerung und Aufgabe des Anteils als steuerschädliche Tatbestände auf und spricht folglich gegen die Steuerschädlichkeit der unentgeltlichen Weiterübertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils.

Allerdings haben die vorstehenden Ausführungen bereits gezeigt, dass im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG Körperschaften bereits dem Grunde nach nicht als Empfänger betrieblicher Einheiten in Betracht kommen.³⁸⁷ Bei einer Übertragung auf Körperschaften käme es sonst zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Überspringen stiller Reserven in ein anderes Besteuerungssystem. Die unentgeltliche Weiterübertragung kann daher nur dann unschädlich sein, wenn der Empfänger eine natürliche Person ist.

Erfolgt die unentgeltliche Weiterübertragung tatsächlich auf eine natürliche Person, spricht über das einführend genannte Wortlaut hinaus auch der folgende Aspekt für die Unschädlichkeit der unentgeltlichen Weiterübertragung. Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass es äußerst bedenklich ist, den Fristlauf an das steuerschädliche Verhalten eines Dritten zu binden, dass vom betroffenen Steuerpflichtigen kaum beeinflusst und unter Umständen überhaupt nicht in Erfahrung gebracht werden kann.³⁸⁸ Daher darf diese Abhängigkeit des Übertragenden vom Verhalten des Empfängers m.E. erst recht nicht noch über den Wortlaut hinaus weiter ausgedehnt werden. Die potentiell steuerschädlichen Tatbestände müssen auf die vom Gesetz vorgesehenen Fälle beschränkt bleiben. Unter diesem Aspekt kann und darf die steue-

³⁸⁷ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. A. III.

³⁸⁸ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. B. IV. 1.

runschädliche unentgeltliche Weiterübertragung durch den Erstempfänger nicht als Verletzung der Haltefrist interpretiert werden.

Schließlich wird auch unter Zugrundelegung des vorstehenden Standpunkts der bereits mehrfach angesprochenen Teleologie des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, eine gewisse Subjektverhaftung der stillen Reserven zu erreichen, vollends Genüge getan. Die stillen Reserven werden nicht kurzfristig realisiert, sondern bleiben in dem vom Gesetzgeber vorgesehenen Zeitraum von fünf Jahren verhaftet.

Die unentgeltliche Weiterübertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils hat folglich im Ergebnis ebenfalls keine Auswirkungen auf die Haltefrist, soweit sie nicht zu einer Aufgabe des Mitunternehmeranteils führt.³⁸⁹ Die Aufgabe des übernommenen Anteils wäre eindeutig als Verletzung der Sperrfrist anzusehen. Die Darstellung der konkreten Rechtsfolgen einer Fristverletzung bleibt einem gesonderten Abschnitt vorbehalten.³⁹⁰

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die unentgeltliche Weiterübertragung keine steuerschädliche Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG darstellt, soweit der Empfänger eine natürliche Person ist.

³⁸⁹ Gleicher Ansicht sind - teils mit abweichender Begründung - auch Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.10; Wendt in FR 2002, 127 (134); Brandenberg in DStZ 2002, 511 (517); Geck in ZEV 2002, 41 (44); Förster in FR 2002, 649 (655); Paus in StWarte 2003, 49 (53).

³⁹⁰ Vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. C.

f. Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, §§ 20, 24 UmwStG

aa. Einbringung unter Aufdeckung stiller Reserven

Die Einbringung unter Aufdeckung der stillen Reserven stellt zweifellos eine Verletzung der Haltefrist dar. Bei den Einbringungen gemäß §§ 20, 24 UmwStG handelt es sich um tauschähnliche Vorgänge, die grundsätzlich wie Veräußerungen behandelt werden.³⁹¹ Veräußerungen werden von § 6 Abs. 3 S. 2 EStG wiederum eindeutig als schädlich behandelt. Über dieses Wortlautargument hinaus liefe die Teil- bzw. Zwischenwerteinbringung innerhalb der Fünf-Jahres-Frist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG dem Willen des Gesetzgebers, die Buchwertübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG zum Zwecke der kurzfristigen Realisierung stiller Reserven zu verhindern, zuwider.³⁹²

bb. Buchwerteinbringung

Problematischer ist, ob die Buchwerteinbringung des übernommenen Mitunternehmeranteils nach den §§ 20, 24 UmwStG als Verstoß gegen die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu werten ist.

Auch hier ist zu differenzieren, ob die Mitunternehmeranteile in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Personengesellschaft eingebracht werden sollen. Die Einbringung in eine Körperschaft scheidet aus genannten Gründen aus. Im Übrigen gilt Folgendes:

Bei den Einbringungen im Sinne der §§ 20, 24 UmwStG handelt es sich - wie bereits erwähnt - um tauschähnliche Vorgänge, die grundsätzlich wie Veräußerungen be-

³⁹¹ BFH, Urteil v. 8.11.1995 - XI R 63/94 in BStBl. II 1996, 114 (116); BFH, Urteil v. 19.10.1998 - VIII R 69/95 in DStR 1999, 366 (367); Schlößer in Haritz/Benkert, UmwStG, § 24, Rn. 10 jeweils m.w.N.

³⁹² Zu den Gesetzesmotiven vgl. die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel.

handelt werden.³⁹³ Isoliert betrachtet, spricht dieser Umstand für die Steuerschädlichkeit der Buchwerteinbringung im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.

Demgegenüber kann die Einbringung zum Buchwert bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht mit einer Veräußerung gleichgestellt werden, da sie nicht zur Realisierung der stillen Reserven führt. Die stillen Reserven bleiben subjektverhaftet. Es kommt also nicht zu der nach dem Willen des Gesetzgebers unerwünschten kurzfristigen Realisierung der stillen Reserven. Unter teleologischen Aspekten ist die Buchwerteinbringung daher unschädlich. Aus diesem Grunde wird - soweit ersichtlich - gemeinhin vertreten, dass in der Buchwerteinbringung nach den §§ 20, 24 UmwStG grundsätzlich keine Verletzung der Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu sehen ist.³⁹⁴

Dafür spricht auch, dass die §§ 22 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 S. 3, 24 Abs. 4 UmwStG explizit vorsehen, dass die übernehmende Gesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft eintritt. Insbesondere ist in § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG geregelt, dass bereits abgelaufene Fristzeiträume - insbesondere die Dauer der Betriebszugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes - bei der übernehmenden Gesellschaft angerechnet werden. Insoweit wird die Einbringung der unentgeltlichen Übertragung gleichgestellt. Dieser Rechtsgedanke kann auf die vorliegende Konstellation übertragen werden.

Gleichwohl will Wacker diesen Ansatz nur auf die Buchwerteinbringung nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft, an der nur natürliche Personen beteiligt sind, angewandt wissen.³⁹⁵

³⁹³ BFH, Urteil v. 8.11.1995 - XI R 63/94 in BStBl. II 1996, 114 (116); BFH, Urteil v. 19.10.1998 - VIII R 69/95 in DStR 1999, 366 (367); Schlößer in Haritz/Benkert, UmwStG, § 24, Rn. 10 jeweils m.w.N.

³⁹⁴ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Carlé in Calé/Korn/Stahl/Strahl/Fuhrmann, Steueränderungen 2002, Seite 95; Clausen in Linklaters, Oppenhoff & Rädler, DB 2002, Beilage 1/2002 (Heft 7), 28; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.10; Förster in FR 2002, 649 (656); Bode in DStR 2002, 114 (118), Fn. 52.

³⁹⁵ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435, allerdings ohne Angabe von Gründen.

Andere Literaturstimmen gehen demgegenüber grundsätzlich rechtsformunabhängig von der Unschädlichkeit der Buchwerteinbringung aus, da sie bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer Veräußerung nicht gleichgestellt werden könne.^{396 397}

Zwar liefert Wacker in seiner Kommentierung des § 6 Abs. 3 EStG keine Begründung. Nichts desto trotz ist ihm jedenfalls im Ergebnis mit der Einschränkung zuzustimmen, dass die Buchwerteinbringung des übernommenen Mitunternehmer in Personengesellschaften nur soweit schädlich ist, als an der Personengesellschaft tatsächlich Körperschaften beteiligt sind. Insofern ist eine quotale Betrachtungsweise anzustellen. Diese Sichtweise lässt sich wie folgt begründen:

An anderer Stelle wurde bereits darauf hingewiesen, dass die Stellung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG als kodifizierte Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips die Körperschaften grundsätzlich als potentielle Empfänger eines Mitunternehmeranteils ausschließt und nur die Übertragung auf natürliche Personen zulässt.³⁹⁸ Die Norm will im Interesse des Erhalts der zu übertragenden betrieblichen Einheiten ausnahmsweise die Verlagerung der stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt gestatten, sofern deren Subjektverhaftung gewährleistet ist. Als Sondervorschrift ist § 6 Abs. 3 EStG folglich eng auszulegen.

Aus diesem Grunde hat der Gesetzgeber die Übertragung von Mitunternehmeranteilen auf Körperschaften von der Buchwertfortführung ausgenommen, um ein Überspringen der stillen Reserven in ein anderes Besteuerungssystem zu verhindern.³⁹⁹ Ansonsten könnten die Anteile an der Kapitalgesellschaft nach der Buchwerteinbringung der Mitunternehmeranteile gemäß § 8b Abs. 2 KStG völlig bzw. gemäß § 3 Nr. 40 EStG zur Hälfte steuerneutral veräußert werden. Zwar kann im Einzelfall zuvor die Sieben-Jahres-Frist des § 8b Abs. 4 S. 2 Nr. 1 KStG abzuwarten sein. Bei den Anteilen, die der Erwerber des Mitunternehmeranteils aufgrund der Buchwerteinbrin-

³⁹⁶ Carlé in Calé/Korn/Stahl/Strahl/Fuhrmann, Steueränderungen 2002, Seite 95; Clausen in Linklatters, Oppenhoff & Rädler, DB 2002, Beilage 1/2002 (Heft 7), 28; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.10; Förster in FR 2002, 649 (656); Bode in DStR 2002, 114 (118), Fn. 52.

³⁹⁷ Unschlüssig: Brandenburg in DStZ 2002, 511 (517).

³⁹⁸ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. A. III.

³⁹⁹ Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BR Drs. 638/01 v. 17.08.2001, Seite 49.

gung erhalten hat, handelt es sich nämlich um einbringungsgeborene Anteile im Sinne des § 21 Abs. 1 UmwStG, sodass die Anwendbarkeit des § 8b Abs. 2 KStG gemäß § 8b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 KStG ausgeschlossen ist, sofern die Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile gemäß § 8b Abs. 4 S. 2 Nr. 1 KStG nicht sieben Jahre nach deren Erwerb erfolgt. Die Subjektverhaftung der stillen Reserven, die eine Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips gestattet, sofern die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG erfüllt sind, wäre jedenfalls nicht mehr gewährleistet.

Der gleiche Rechtsgedanke findet sich in den Regelungen zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des § 6 Abs. 5 S. 5-6 EStG. Auch hier wollte der Gesetzgeber aus den gleichen Beweggründen das Überspringen stiller Reserven in das Halbeinkünfteverfahren verhindern.⁴⁰⁰

Konsequenterweise muss dann auch die spätere Buchwerteinbringung innerhalb der Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, durch die stille Reserven einer Körperschaft zugewandt werden, als steuerschädlich im Sinne der Norm behandelt werden. Wenn die Sondervorschrift des § 6 Abs. 3 EStG bereits die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf Körperschaften ausschließt, muss dies auch für die Weiterübertragung innerhalb der fünfjährigen Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gelten. Ansonsten würde die Stellung des § 6 Abs. 3 EStG als Sondervorschrift zur Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips und damit der Wille des Gesetzgebers unterlaufen.

Um dem Charakter der Personengesellschaft als partielles Steuersubjekt Rechnung zu tragen, können die vorstehenden Erwägungen allerdings nur insoweit gelten, als an der Personengesellschaft Körperschaften beteiligt sind.⁴⁰¹ Dieses Prinzip findet sich auch im Rahmen der Einkünfteermittlung der Personengesellschaft wieder, sofern die Gesellschaft Einkünfte aus Körperschaften bezieht. In diesem Fall kommen § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG zur Anwendung, soweit an der Personengesellschaft natürliche Personen beteiligt sind kommen. Demgegenüber sind § 8b Abs. 1

⁴⁰⁰ Gesetzesentwurf der Bundesregierung, BR Drs. 638/01 v. 17.08.2001, Seite 51; BT Drs. 14/6882 v. 10.09.2001, Seite 33.

KStG und § 3c Abs. 1 EStG zu beachten, soweit Körperschaften an der Personengesellschaft beteiligt sind.

Im Ergebnis ist daher mit Wacker festzuhalten, dass die Buchwerteinbringung des übernommenen Teil-Mitunternehmeranteils gemäß den §§ 20, 24 UmwStG grundsätzlich als Verstoß gegen die Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu werten ist, soweit dadurch stille Reserven auf Körperschaften übergehen. Die Buchwerteinbringung gemäß § 24 UmwStG in Personengesellschaften ist nur insoweit unschädlich, als natürliche Personen an der Gesellschaft beteiligt sind.

g. Verdeckte Einlage

Auch die verdeckte Einlage des übernommenen Mitunternehmeranteils in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft könnte als Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu qualifizieren sein. Da private Zahlungen bzw. gesellschaftsrechtliche Zahlungen gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG den Gewinn nicht berühren dürfen, bedarf es insofern einer Korrektur der Gewinnermittlung um verdeckte wie offene Entnahmen und Einlagen. Einlagen gelten als verdeckt, wenn sie nicht als solche bezeichnet werden, sondern in verborgener Form zugewendet werden.⁴⁰² Entnahmen und Einlagen dienen damit in erster Linie der Abgrenzung der privaten von der betrieblichen Sphäre bzw. der schuldrechtlichen von den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern.⁴⁰³ Insbesondere mit Blick auf den letztgenannten Aspekt, ist aufgrund der erheblichen strukturellen und dogmatischen Unterschiede in der steuerrechtlichen Behandlung von Körperschaften und Mitunternehmerschaften zu differenzieren, ob der übernommene Mitunternehmeranteil in eine Körperschaft oder eine Mitunternehmerschaft eingelegt wird.

⁴⁰¹ Zum Charakter der Personengesellschaft als partielles Steuersubjekt vgl. die vorstehenden Ausführungen zum zweiten Kapitel, Anm. B. II.

⁴⁰² Statt vieler Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 360, Stichwort "Verdeckte Einlagen" m.w.N.

⁴⁰³ BFH GrS, Urteil v. 26.10.1987 - GrS 2/86 in BStBl. II 1988, 348 (352 ff.); Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 360, Stichwort "Verdeckte Einlagen" jeweils m.w.N.

aa. Verdeckte Einlage in eine Personengesellschaft

Bei Personengesellschaften können zwar verdeckte Einlagen vorkommen; es ergeben sich aber keine Unterschiede zur offenen Einlage.⁴⁰⁴ Die offene Einlage ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen. Die verdeckte Einlage in eine Personengesellschaft führt mithin in der Regel zu einer Realisierung der stillen Reserven im übernommenen Mitunternehmeranteil und ist folglich mit einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils vergleichbar. Sowohl die verdeckte als auch die offene Einlage des übernommenen Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft führt daher in aller Regel zu einer Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.

bb. Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft

Bei der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft handelt es sich zwar nicht um eine Veräußerung, sondern vielmehr um eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG.⁴⁰⁵ Eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit einer im Rahmen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG steuerunschädlichen unentgeltlichen Übertragung besteht daher auch hier unter keinem Gesichtspunkt. Für dieses Sichtweise spricht auch das Konkurrenzverhältnis des § 6 Abs. 3 EStG zu den Grundsätzen der verdeckten Einlage in Kapitalgesellschaften. Danach gehen die Rechtsgrundsätze der verdeckten Einlage der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG im Range vor.⁴⁰⁶ Allein aus diesen Grün-

⁴⁰⁴ BFH, Urteil v. 24.3.1983 - IV R 123/80 in BStBl. II 1983, 598; BFH, Urteil v. 23.8.1990 - IV R 71/89 in BStBl. II 1991, 172; BFH, Urteil v. 26.1.1995 - IV R 73/93 in BStBl. II 1995, 589; BFH, Urteil v. 29.7.1997 - VIII R 57/94 in BStBl. II 1998, 652; BFH, Urteil v. 21.9.2000 - IV R 50/99 in BStBl. II 2001, 299; Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 360, Stichwort "Verdeckte Einlagen" jeweils m.w.N.

⁴⁰⁵ BFH, Urteil v. 19.1.1982 - VIII R 21/77 in BStBl. II 1982, 456 (458); BFH, Urteil v. 18.12.1990 - VIII R 17/85 in BStBl. II 1991, 512; Schmidt/Wacker, EStG, § 16, Rn. 201, 23; Förster in FR 2002, 649 (656); A.A.: Tiedtke/Wälzholz in DB 1999, 2026 (2027).

⁴⁰⁶ BFH, Urteil v. 19.1.1982 - VIII R 21/77 in BStBl. II 1982, 456 (458); BFH, Urteil v. 18.12.1990 - VIII R 17/85 in BStBl. II 1991, 512 (513); Gratz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG, Rn. 1336 a.E.; Glanegger in Schmidt, EStG, § 6, Rn. 473; Winter in GmbHR 1994, 110 (111); Förster in FR 2002, 649 (656).

den stellt die verdeckte Einlage eine Verletzung der Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG dar.

h. Realteilung

Wird der Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine Personengesellschaft übertragen, stellt sich die Frage, ob eine spätere Beendigung der Gesellschaft als Verletzung der Sperrfrist zu werten ist. Eine Mitunternehmerschaft kann in der Weise aufgelöst werden, dass aufgrund eines entsprechenden Auflösungsbeschlusses die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens den einzelnen Mitunternehmern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zugewiesen werden. Im steuerrechtlichen Sprachgebrauch wird dieser Vorgang als Realteilung bezeichnet.⁴⁰⁷ Das Vermögen der Gesellschaft geht dann in das Vermögen der Gesellschafter über. In diesem Zusammenhang drängt sich daher die Frage auf, ob die Realteilung der Mitunternehmerschaft als Sperrfristverletzung zu qualifizieren ist. Diese Frage kann nur beantwortet werden, wenn man sich - zumindest im Überblick - die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Realteilung einer Personengesellschaft vergegenwärtigt.

aa. Grundsätze der Realteilung

Bei einer Realteilung sind gemäß § 16 Abs. 3 S. 2 EStG grundsätzlich zwingend die Buchwerte anzusetzen, wenn die Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden. Voraussetzung ist insoweit nur, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies gilt unabhängig davon, ob im Zuge der Realteilung Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden. Allerdings ist gemäß § 16 Abs. 3 S. 3 rückwirkend der Teilwert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen in-

nerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden. Die Buchwertfortführung wird gemäß § 16 Abs. 3 S. 4 EStG grundsätzlich verwehrt, soweit die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden.

Nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 3 EStG erfolgt die Realteilung demnach zwingend zum Buchwert, wenn die zugewiesenen Wirtschaftsgüter in das "jeweilige Betriebsvermögen" der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden. Die gewinnneutrale Realteilung setzt also grundsätzlich voraus, dass die von den Realteilern übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen bleiben. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Gesellschafter die ihnen zugewiesenen Teilbetriebe in ein eigenes gewerbliches, freiberufliches oder land- und forstwirtschaftliches Einzelunternehmen überführen, wobei es ohne Belang ist, ob das Einzelunternehmen bereits besteht oder neu gegründet wird. Da demnach letztlich entscheidend ist, dass die stillen Reserven steuerverstrickt bleiben, ist nach herrschender Auffassung über den Wortlaut des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG hinaus, der nur eine Übertragung in das Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer vorsieht, auch die Übertragung in ein Gesamthandsvermögen möglich, wenn beispielsweise einige Mitunternehmer gemeinsam im Rahmen einer Personengesellschaft einen Teil der Wirtschaftsgüter übernehmen. Zudem ist es nach überwiegender Ansicht für eine Buchwertfortführung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG unschädlich, wenn ein im Rahmen einer Realteilung übertragener Mitunternehmeranteil - da es sich insoweit um einen Anteil an einem Betriebsvermögen handelt - nicht in ein anderes Betriebsvermögen überführt wird.⁴⁰⁸

Handelsrechtlich wird bei der Realteilung einer Personengesellschaft das Betriebsvermögen der Personengesellschaft, d.h. das Gesamthandsvermögen auf die Gesellschafter verteilt. Demgegenüber ist Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers handelsrechtlich nicht Gegenstand der Realteilung. Die steuerlich erfolgsneut-

⁴⁰⁷ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 535 m.w.N.

rale Realteilung kommt jedoch nur in Betracht, wenn der Realteiler auch sein Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen überführt; das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters muss daher zusammen mit den übrigen Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen des Mitunternehmers übertragen werden, ansonsten kommt es insoweit zur Gewinnrealisierung.⁴⁰⁹

Im Idealfall stimmen die Buchwerte der den Gesellschaftern übertragenen Mitunternehmeranteile oder Teilbetriebe mit den Kapitalkonten der Gesellschafter überein und die in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven entsprechen den Anteilen der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen. In diesem Fall können die Realteiler die Buchwerte der von ihnen übernommenen Wirtschaftsgüter und den Buchwert ihres Kapitalkontos problemlos fortführen. In vielen Fällen ist es allerdings nicht möglich, den einzelnen Gesellschaftern Wirtschaftsgüter mit Buchwerten zuzuteilen, die insgesamt genau dem Buchwert ihrer Kapitalkonten entsprechen. Zwangsläufig kommt es dann dazu, dass der eine Gesellschafter an Buchwerten mehr, der andere Gesellschafter an Buchwerten weniger als den Betrag seines Kapitalkontos erhält. Um hier einen Ausgleich zu schaffen, müssen die Realteiler nach herrschender Meinung ihr jeweiliges Kapitalkonto durch Auf- bzw. Abstocken an die Buchwerte der zugeteilten Teilbetriebe bzw. Mitunternehmeranteile anpassen. Dadurch ändert sich zwar die personelle Zuordnung der stillen Reserven nach der Realteilung, sämtliche stille Reserven bleiben indes steuerverhaftet. Diese Verlagerung wird hingenommen, da die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt bleibt. Beispielsweise kann der wertmäßige Ausgleich bei der Realteilung unter Zuteilung von Mitunternehmeranteilen oder Teilbetrieben oder einzelnen Wirtschaftsgütern auch dadurch bewirkt werden, dass neben den positiven auch die negativen Wirtschaftsgüter, insbesondere die Verbindlichkeiten der aufgelösten Personengesellschaft miteinbezogen und anders zugeteilt werden, als es dem Beteiligungsverhältnis entspricht. Eine Realteilung liegt demzufolge auch vor, wenn ein Gesellschafter z.B.

⁴⁰⁸ Zu diesem Absatz vgl. Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 543 ff.; Schoor in BBK 2003, Fach 14, 1399 (1400 ff.) jeweils m.w.N.

⁴⁰⁹ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 543; Schoor in BBK 2003, Fach 14, 1399 (1404) jeweils m.w.N.

einen Teilbetrieb mit mehr positiven Wirtschaftsgütern übernimmt als seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen entspricht und zum wertmäßigen Ausgleich dafür mehr Verbindlichkeiten übernimmt.⁴¹⁰

Ist ein vollständiger Wertausgleich durch die Zuteilung von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens einschließlich der Geldkonten nicht möglich, wird regelmäßig ein sogenannter Spitzenausgleich gezahlt. Der Gesellschafter, der im Hinblick auf die ihm zugeteilten Wirtschaftsgüter zuviel erhalten hat, zahlt dem Gesellschafter, der zuwenig erhalten hat, einen Ausgleich in Geld. Bei Überführung der zugeteilten Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen ist die Buchwertfortführung auch dann zwingend, wenn ein Spitzenausgleich gezahlt wird. Bei Zahlung eines Spitzenausgleichs kommt es allerdings zu einer partiellen Gewinnrealisierung und damit zu einer teilweisen Versteuerung von stillen Reserven. Der Spitzenausgleich führt nach der Rechtsprechung des BFH in Höhe des Spitzenausgleichs zu einem laufenden Gewinn, ohne dass der anteilige Buchwert gegengerechnet würde.⁴¹¹

Wird eine Realteilung durch Zuteilung einzelner Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen des Realteilers vollzogen, sind – wie erwähnt – zwingend die Buchwerte anzusetzen. Rückwirkend erfolgt jedoch eine Bewertung mit dem Teilwert, soweit es sich um Grund und Boden, Gebäude oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen handelt, die innerhalb der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG nach der Übertragung veräußert oder aus dem neuen Betriebsvermögen entnommen werden. Die Sperrfrist gilt jedoch nur, wenn die Realteilung durch Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter vollzogen worden ist. Sie gilt nicht, wenn die Realteilung durch Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen durchgeführt worden ist. Der rückwirkende Ansatz des gemeinen Werts betrifft nach dem Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG nur den Übertragungsvorgang des später veräußerten Grund und Bodens, Gebäudes oder der anderen übertragenen wesentlichen Betriebsgrundlagen, nicht jedoch die Wertansätze für die übrigen im Zuge der Realteilung übernommenen Wirtschaftsgüter. Insofern bleibt es bei der Fortführung der Buchwerte

⁴¹⁰ Zu diesem Absatz vgl. Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 547 ff.; Schoor in BBK 2003, Fach 14, 1399 (1402 ff.); Paus in GSTB 2003, 19 (20 ff.) jeweils m.w.N.

⁴¹¹ Vgl. zu diesem Absatz Paus in GSTB 2003, 19 (23 ff.) m.w.N.

nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG. Sind im Rahmen der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter übertragen und in einem Betriebsvermögen des Realteilers mit dem Buchwert fortgeführt worden, kommt es bei einer Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist rückwirkend zum Ansatz des gemeinen Werts. Umfasst die Veräußerung oder Entnahme alle zum Buchwert übertragenen Wirtschaftsgüter, führt der rückwirkende Ansatz des gemeinen Werts zur Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven. In diesem Fall entsteht rückwirkend ein auf Antrag nach §§ 16, 34 EStG begünstigter Veräußerungs- oder Aufgabegewinn einschließlich des Spitzenausgleichs. Werden dagegen nur einzelne der in § 16 Abs. 3 S. 3 EStG genannten Wirtschaftsgüter, z.B. als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehender Grund und Boden, veräußert oder entnommen, führt der rückwirkende Ansatz des gemeinen Werts – ebenso wie der Spitzenausgleich selbst – zu einem laufenden Gewinn der Mitunternehmerschaft.⁴¹²

Gemäß § 16 Abs. 3 S. 4 EStG scheidet die Buchwertfortführung aus, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter zugeteilt werden, die Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse übertragen werden. In dieser Regelung kommt wiederum das Bestreben des Gesetzgebers zum Ausdruck, zu verhindern, dass die stillen Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter auf Anteile an Kapitalgesellschaften mit der nachfolgenden Begünstigung nach dem Halbeinkünfteverfahren übertragen werden.⁴¹³ Die Überführung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils im Zuge der Realteilung an eine bisher als Mitunternehmerin beteiligte Kapitalgesellschaft ist dagegen zwingend zum Buchwert vorzunehmen.⁴¹⁴

Die vorstehenden Ausführungen beschäftigten sich mit den Fällen der Realteilung, in denen die zugeteilten Mitunternehmeranteile, Teilbetriebe oder einzelnen Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen überführt wurden. Demgegenüber kommt es

⁴¹² Zu diesem Absatz vgl. Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 554 ff.; Schoor in BBK 2003, Fach 14, 1399 (1404 ff).

⁴¹³ BT-Drs. 14/6882, S. 33 f. und die Ausführungen von Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 553 jeweils m.w.N.

⁴¹⁴ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 553; Strahl in KÖSDI 2002, 13164 (13171); Schoor in BBK 2003, Fach 14, 1399 (1406).

gemäß § 16 Abs. 3 S. 1 EStG zu einem Ansatz der Teilwerte, wenn die Gesellschafter die ihnen zugeteilten Wirtschaftsgüter in ihr Privatvermögen überführen. In diesen Fällen entsteht bei der Gesellschaft gemäß § 16 Abs. 3 S. 1 EStG ein Aufgabegewinn in Höhe der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert der Wirtschaftsgüter - ggf. nach Abzug der Aufgabekosten; dieser Aufgabegewinn der Mitunternehmerschaft ist den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen.⁴¹⁵

bb. Auswirkungen einer Realteilung auf die Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG

Nachdem die Grundsätze der Realteilung im Überblick geklärt sind, steht nunmehr die eingangs aufgeworfene Frage zur Beantwortung an, in welchen Konstellationen die Realteilung zu einer Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG führen kann. Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass die Realteilung gewinnneutral und gewinnrealisierend von Statten gehen kann.

Soweit die Realteilung zu Buchwerten erfolgt, ist sie wertungsmäßig mit der unentgeltlichen Übertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils gleichzusetzen, die - wie gezeigt - nicht als Sperrfristverletzung zu qualifizieren ist. In beiden Fällen bleiben die stillen Reserven steuerverstrickt. Da sowohl die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG als auch die gesetzlichen Regelungen der Realteilung von dem gesetzgeberischen Motiv der Kodifizierung der finalen Entnahmelehre sowie des Erhalts betrieblicher Einheiten getragen sind, kann die Realteilung zu Buchwerten nicht als Sperrfristverletzung gewertet werden.⁴¹⁶

Demgegenüber stehen die Fälle der gewinnrealisierenden Realteilung der Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Mitunternehmeranteils gleich. So führt insbesondere die Realteilung unter Überführung der zugeteilten Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des Realteilers zu einem Aufgabegewinn auf Ebene der Gesellschaft. Es kommt daher zu der vom Gesetzgeber nicht gewollten finalen Entnahme

⁴¹⁵ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 551 ff.; Schoor in BBK 2003, Fach 14, 1399 (1408) jeweils m.w.N.

⁴¹⁶ So auch Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435.

der stillen Reserven und zur Zerschlagung der betrieblichen Einheit. Die gewinnrealisierende Realteilung stellt folglich eine Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG dar.

i. Ergebnis

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass grundsätzlich nur die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten übernommenen Mitunternehmeranteils sowie dessen Einbringung nach den §§ 20, 24 UmwStG - mit Ausnahme der Buchwerteinbringung in Personengesellschaften, soweit an diesen natürliche Personen beteiligt sind - durch den unmittelbaren Empfänger des übernommenen Teilanteils schädlich im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sind. Daneben ist auch die gewinnrealisierende Realteilung als Sperrfristverletzung zu qualifizieren.

Diese Gesetzesinterpretation steht im Einklang mit dem gesetzgeberisch anvisierten Erhalt betrieblicher Einheiten sowie der vom Gesetzgeber verfolgten finalen Entnahmelehre. Orientiert man sich an diesen Leitlinien, lassen sich auch andere als die hier diskutierten Sachverhalte relativ leicht auf ihre Steuerschädlichkeit im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG untersuchen.

C. Rechtsfolgenseite

I. Grundsatz: Buchwertfortführung

Erfolgt die Übertragung des Mitunternehmeranteils unter Beachtung der vorstehend aufgezeigten Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG, sind die Buchwerte zwingend fortzuführen. Der Rechtsnachfolger ist gemäß § 6 Abs. 3 S. 3 EStG an diese Werte und die bisherige Gewinnermittlung gebunden. Vorhandene stille Reserven gehen unter Durchbrechung des angesprochenen Subjektsteuerprinzips auf den Rechtsnachfolger über und bleiben bei diesem verhaftet. Dies gilt insbesondere auch für das mit übertragende Sonderbetriebsvermögen.

Hat der Übertragene vorhandenes Sonderbetriebsvermögen nicht auf den Empfänger des Mitunternehmeranteils übertragen, ist die Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu beachten. Nach Ablauf der Fünfjahresfrist verlässt der übertragene Mitunternehmeranteil endgültig die Rechtssphäre des vormaligen Inhabers.

II. Rechtsfolgen steuerunschädlicher Übertragungen des übernommenen Mitunternehmeranteils

Aufgrund der Sperrfrist und der damit verbundenen Obliegenheit des Rechtsnachfolgers, den übernommenen Teilanteil über einen Zeitraum von fünf Jahren zu halten, war das weitere rechtliche Schicksal des weggegebenen Mitunternehmeranteils für den ursprünglichen Anteilsinhaber zumindest bis zu dessen Übertragung nicht bedeutungslos. Die Sperrfrist verband den ursprünglichen Anteilsinhaber quasi weiterhin mit dem übertragenen Mitunternehmeranteil.

Die vorstehenden Ausführungen zu den Tatbestandsvoraussetzungen der Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG haben gezeigt, dass nicht jede Weiterübertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils die besagte Sperrfrist verletzt, sondern im Hinblick auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG steuerunschädliche Weiterübertragungen - wie etwa die unentgeltliche Weiterübertragung gemäß § 6 Abs. 3 EStG - möglich sind. Damit stellt sich die Frage, welche Rechtsfolgen diese unschädliche Weiterübertragung für den vormaligen Anteilsinhaber haben. Die folgenden Ausführungen sollen klären, ob diese Verbindung durch die unschädliche Weiterübertragung des über-

nommenen Mitunternehmeranteils durch den Rechtsnachfolger gekappt ist oder weiterhin für den ursprünglichen Anteilsinhaber von Bedeutung ist.

Die praktischen Konsequenzen der Beantwortung dieser Frage zeigen sich zum Einen bei der steuerlichen Würdigung des durch die Erstübertragung in Gang gesetzten Fristlaufs und zum Anderen bezüglich den Rechtsfolgen etwaiger steuerschädlicher Weiterübertragungen des "Zweitempfängers" im Verhältnis zum ursprünglichen Anteilsinhaber.

Bejaht man den Abnabelungseffekt der nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG steuerunschädlichen Weiterübertragung, wäre beispielsweise eine an sich steuerschädliche Weiterübertragung durch den "Zweitempfänger" im Verhältnis zum ursprünglichen Anteilsinhaber unschädlich. Der "Erstübertragende" wäre vor Ablauf der fünfjährigen Haltefrist von dem Risiko befreit, von den noch darzustellenden Rechtsfolgen einer Verletzung der Haltefrist getroffen zu werden. Die durch die erste Teilanteilsübertragung in Gang gesetzte Haltefrist verlöre im Verhältnis zum ursprünglichen Anteilsinhaber ihre Bedeutung. Aufgrund dieser erheblichen praktischen Auswirkungen sollen im Folgenden zunächst die Rechtsfolgen der nach § 6 Abs. 3 S. 2 steuerunschädlichen Weiterübertragung des übernommenen Teil- Mitunternehmeranteils untersucht werden.

1. Literarische Ansichten

Eine umfassende Auseinandersetzung mit den Rechtsfolgen der steuerunschädlichen Weiterübertragung des übernommenen Teil-Mitunternehmeranteils hat - soweit ersichtlich - in der steuerrechtlichen Literatur bis dato nicht stattgefunden.

Wacker und Förster erklären sich lediglich zu dem Teilaspekt, ob der zweite Übertragungsempfänger in die bereits durch die Erstübertragung angelaufene Haltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG eintritt oder - sofern der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auch durch die Zweitübertragung eröffnet ist - eine neue Haltefrist von fünf

Jahren mit Wirkung für den Erstübertragenden zu laufen beginnt.⁴¹⁷ Nach dieser Ansicht tritt der zweite Übertragungsempfänger in die Sperrfrist des bisherigen Rechtsnachfolgers ein.⁴¹⁸ Dem kann entnommen werden, dass die einmal in Gang gesetzte Haltefrist für den ursprünglichen Anteilsinhaber weiter von Bedeutung sein soll. Der vorstehend aufgeworfenen These, nach der der übertragene Teil-Mitunternehmeranteil mit der steuerunschädlichen ersten Weiterübertragung die Rechtssphäre des ursprünglichen Anteilsinhabers endgültig verlässt, mit der Konsequenz, dass für diesen die Haltefrist jegliche Bedeutung verliert, folgt man offensichtlich nicht. Unklar bleibt, welche konkreten Auswirkungen die steuerunschädliche Weiterübertragung auf die durch den ursprünglichen Anteilsinhaber ausgelöste Haltefrist hat.

Wendt beschäftigt sich darüber hinaus mit den Folgen einer erneuten Weiterübertragung durch den ersten Rechtsnachfolger für den ursprünglichen Anteilsinhaber.⁴¹⁹ Seiner Ansicht nach wirken eine spätere Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Teilanteils durch den ursprünglichen Rechtsnachfolger aufgrund des Gesetzeswortlauts nicht auf die frühere Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils zurück.⁴²⁰ An anderer Stelle äußert Wendt hingegen die Auffassung, dass der weitere Rechtsnachfolger in die zuerst gestartete Haltefrist eintritt. Die konkreten Konsequenzen stellt er hingegen nicht dar.⁴²¹ Die letztgenannte Aussage deutet darauf hin, dass die Frist für den ursprünglichen Anteilsinhaber trotz der unschädlichen Weiterübertragung ihre Bedeutung nicht verloren hat.

⁴¹⁷ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Förster in FR 2002, 649 (655); Unentschlossen: Wendt in FR 2002, 127 (134), Fn. 84.

⁴¹⁸ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Förster in FR 2002, 649 (655); Unentschlossen: Wendt in FR 2002, 127 (134), Fn. 84.

⁴¹⁹ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-20; Wendt in FR 2002, 127 (134), Fn. 84.

⁴²⁰ So auch Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-20.

⁴²¹ Wendt in FR 2002, 127 (134), Fn. 84.

2. Eigene steuerliche Würdigung

Über die dargestellten Ansätze in der Literatur hinaus ist die vorstehend aufgeworfene These vom "Abnabungseffekt" der steuerunschädlichen Weiterübertragung m.E. in vollem Umfang zu bejahen. Etwaige steuerunschädliche Weiterübertragungen durch den ersten Rechtsnachfolger haben folglich für den ursprünglichen Anteilsinhaber keine negativen Auswirkungen. Der weitere Rechtsnachfolger tritt auch nicht in die vom ursprünglichen Anteilsinhaber in Gang gesetzte Sperrfrist ein, wie dies von der Literatur vertreten wird. Vielmehr entfaltet die Haltefrist in Bezug auf den ursprünglichen Anteilsinhaber vom Zeitpunkt einer mit Blick auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG unschädlichen Weiterübertragung keine Wirkung mehr. Der Teil-Mitunternehmeranteil verlässt mit der steuerunschädlichen Weiterübertragung durch den ersten Rechtsnachfolger die Rechtssphäre des ursprünglichen Anteilsinhabers. Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ist nur dann eine Verletzung der Haltefrist zu bejahen, die "*der* Rechtsnachfolger" vornimmt. Der Gesetzgeber hat also auch in diesem Zusammenhang den bestimmten Artikel "*der*" zur Spezifizierung des maßgeblichen Tatbestandsmerkmals "Rechtsnachfolger" verwandt.⁴²² Aufgrund dieser bestimmten Formulierung kann nur der unmittelbare Rechtsnachfolger gemeint sein und nicht ein weiterer Rechtsnachfolger.⁴²³ Eine spätere Veräußerung oder Aufgabe des übernommenen Teilanteils durch den ursprünglichen Rechtsnachfolger wirkt demnach bereits nach der grammatikalischen Auslegung des Gesetzeswortlauts nicht auf die frühere Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils zurück.⁴²⁴

Es klang bereits mehrfach an, dass die Bindung des Fristlaufs an das steuerschädliche Verhalten eines Dritten, das vom betroffenen Steuerpflichtigen kaum beeinflusst

⁴²² Auch das Übertragungssubstrat ist in § 6 Abs. 3 S. 2 EStG durch einen bestimmten Artikel spezifiziert worden: "..., sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum ...". Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. IV. 2. b.

⁴²³ So auch Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-20.

⁴²⁴ So auch Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-20.

noch unter Umständen überhaupt in Erfahrung gebracht werden kann, weder systematisch noch teleologisch gerechtfertigt ist.⁴²⁵ Diese Abhängigkeit des Übertragenden vom Verhalten des Empfängers darf daher m.E. erst Recht nicht - weder dem Grunde, noch dem zeitlichen Umfang nach - auf das Verhalten weiterer beliebiger Dritter ausgedehnt werden, auf deren Auswahl und Verhalten der ursprüngliche Anteilsinhaber noch weniger Einfluss nehmen kann.

Zudem müssen nach dem bereits an anderer Stelle ins Feld geführten verfassungsrechtlichen Grundsatz vom Vorbehalt des Gesetzes die potentiell steuerschädlichen Tatbestände dem Grunde nach grundsätzlich auf die vom Gesetz vorgesehenen Fälle beschränkt bleiben. Eine extensive Auslegung des Gesetzes zum Nachteil des Steuerpflichtigen ist danach nur in begründeten Ausnahmefällen möglich.⁴²⁶

Zur Rechtfertigung einer solchen Ausdehnung des Gesetzes könnte allenfalls das Anliegen des Gesetzgebers bemüht werden, die unentgeltliche Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen zum Zwecke kurzfristiger Realisierung stiller Reserven zu verhindern.

Andererseits wollte der Gesetzgeber mit der Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG darüber hinaus eine Erleichterung der Unternehmensnachfolge erreichen. Dem ist nicht gedient, wenn die negativen Rechtsfolgen der Verletzung der Haltefrist über die vom Gesetz vorgesehene Unanwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG noch weiter ausgedehnt werden.⁴²⁷ Der ursprüngliche Mitunternehmer ist bereits mit einer Art "Gefährdungshaftung" für die vorzeitige Realisierung stiller Reserven durch steuerschädliches Verhalten des Empfängers in einem Zeitraum von fünf Jahren belastet. Diese "Hypothek" hat der Steuerpflichtige in Kenntnis des Entscheidungsumfeldes - insbesondere seines Vertragspartners - in Kauf genommen, um seinen (Teil-)Mitunternehmeranteil unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert übertragen zu können. Gegen das Risiko, dass sein Vertragspartner seine

⁴²⁵ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. IV. 1.

⁴²⁶ So bereits die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. III. 2. und Anm. B. IV. 2. b. sowie Tipke, Steuerrechtsordnung, Band 1, S. 118 ff., insbesondere S. 120 jeweils m.w.N.

⁴²⁷ Zu den Rechtsfolgen der Verletzung der Haltefrist später mehr.

Obliegenheit verletzt, den übernommenen Teil-Mitunternehmeranteil fünf Jahre lang nicht entgegen § 6 Abs. 3 S. 2 EStG weiter zu übertragen, konnte er sich dementsprechend durch eine entsprechende Vertragsgestaltung schützen. Wie bereits erwähnt, wäre z.B. die Vereinbarung einer Vertragsstrafe für den Fall der Weiterübertragung unter Verletzung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG denkbar. Für die Vertragsparteien bestand jedoch kein Anlass, Vorkehrungen dieser Art für vom Gesetz selbst eröffnete Optionen des Rechtsnachfolgers, wie etwa die unentgeltliche Weiterübertragung des übernommenen Anteils, zu treffen. Eine Gesetzesauslegung, die vom Gesetzgeber ausdrücklich geduldetes Verhalten auf anderem Wege bestraft, wäre widersinnig und entspräche nicht dem Willen des Gesetzgebers. Der ursprüngliche Anteilsinhaber kann daher nur aufgrund des von ihm eingegangenen Risikos belangt werden.

Die Systematik des Gesetzes spricht also dafür, dass der ursprüngliche Anteilsinhaber mit der steuerunschädlichen Weiterübertragung durch den ersten Rechtsnachfolger aus seiner Verantwortung für die Besteuerung der in dem Anteil enthaltenen stillen Reserven entlassen wird. Die Frage nach der Versteuerung dieser stillen Reserven ist nunmehr ausschließlich im Verhältnis zwischen dem ersten und dem zweiten Rechtsnachfolger zu klären.

Ginge man entgegen der hier vertretenen Ansicht davon aus, dass die Rechtsfolgen einer Verletzung der Haltefrist den ursprünglichen Anteilsinhaber auch nach einer an sich unschädlichen Weiterübertragung bis zum Ablauf der Fünf-Jahres-Frist trafen, wäre er zum Einen von einem weiteren Rechtsnachfolger abhängig, den er sich nicht ausgesucht hat und auf den er unter Umständen keinen Einfluss hat, bzw. nehmen konnte. Zum Anderen müsste dann die erwähnte in der steuerrechtlichen Literatur angerissene Problematik geklärt werden, ob - und gegebenenfalls mit welchen Konsequenzen - der weitere Rechtsnachfolger in die bereits in Gang gesetzte Haltefrist eintritt, oder aber eine neue Frist ihren Lauf nimmt, die u.U. sogar Auswirkungen auf den ursprünglichen Anteilsinhaber hat. Der Gesetzeswortlaut lässt mehrere Lösungen zu. Die möglichen Konstellationen werden anhand des folgenden Beispiels deutlich.

Beispiel:

Zum 01.01.01 überträgt A einen Teil seines Mitunternehmeranteils an der A OHG unter teilweiseem Zurückbehalt seines Sonderbetriebsvermögens gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2, S. 2 EStG auf B. Mit Wirkung zum 01.01.05 überträgt B den übernommenen Anteil ebenfalls unentgeltlich und unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen auf C.

Abwandlung:

B überträgt den übernommenen Mitunternehmeranteil komplett, d.h. inklusive des vorhandenen Sonderbetriebsvermögens mit Wirkung zum 01.01.05 auf C und löst damit keine weitere Sperrfrist aus.

Hinsichtlich der Auswirkungen der steuerunschädlichen Weiterübertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils durch den ersten Rechtsnachfolger B stünden im Wesentlichen folgende Lösungsansätze zur Diskussion:

Alternative 1:

Der weitere Rechtsnachfolger C tritt in die durch die Übertragung von A auf B in Gang gesetzte Frist mit Wirkung für den ursprünglichen Anteilsinhaber A ein. Im Ausgangsfall wird durch die erneute Anteilsübertragung unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen von B auf C gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gleichzeitig eine neue Haltefrist von fünf Jahren in Gang gesetzt. A wird jedoch nicht aus der "Haftung" entlassen, so dass vom Zeitpunkt der zweiten Übertragung im Jahr 05 bis zum Ablauf der weiteren Haltefrist im Jahr 09 die vormaligen Anteilsinhaber A und B gleichermaßen von den Rechtsfolgen einer Verletzung der Haltefrist durch C betroffen wären.

In der Abwandlung wird keine neue Sperrfrist in Gang gesetzt. In diesem Fall "haftet" A bis zu Übertragung allein. Nach dem Eintritt des B in die durch die erste Übertragung ausgelöste Sperrfrist wären A und B gemeinsam von einer Verletzung der Sperrfrist durch C betroffen.

Alternative 2:

Auch in dieser Variante tritt C im Ausgangsfall in die zuerst gestartete Frist ein. Nach Ablauf von fünf Jahren wird A jedoch aus der "Haftung" gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG entlassen. Für B hingegen ist die zweite Frist bis zu deren Ablauf im Jahr 09 weiter relevant. Nach diesem Ansatz könnte der Fiskus im Unterschied zur vorgenannten Alternative 1 lediglich im Jahr 05 auf A und B gleichermaßen zugreifen, wenn C die ihm obliegende Haltefrist verletzt.

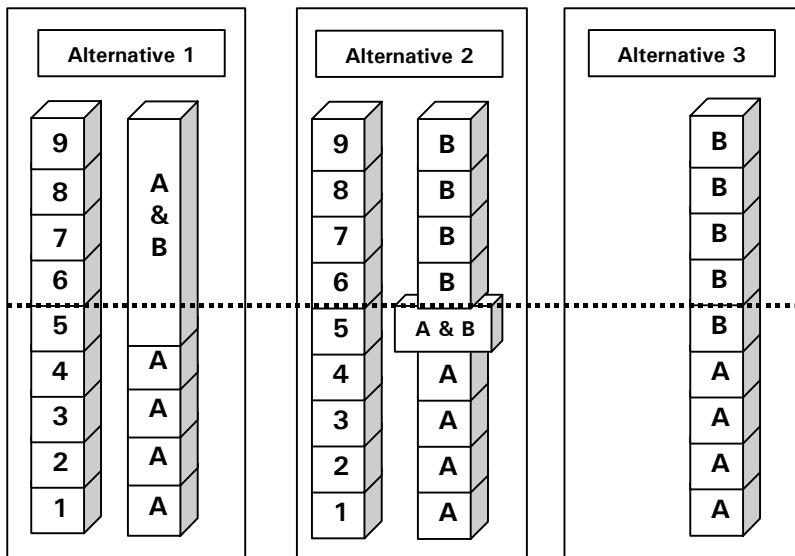
Da die Weiterübertragung in der Abwandlung keine weitere Sperrfrist auslöst, stellt sich die Lösung prinzipiell wie im Ausgangsfall dar. A wird nach Ablauf von fünf Jahren aus der "Haftung" entlassen. Eine weitere Frist beginnt in der Abwandlung nicht zu laufen. Eine Verletzung der Haltefrist durch C im Jahr 05 beträfe A und B gleichermaßen.

Alternative 3:

Schließlich steht die hier vertretene Lösung zur Diskussion. Danach verließ der von B übernommene Anteil mit der nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG unschädlichen Weiterübertragung durch B auf C zum 01.01.05 die Sphäre des A. Die ursprünglich ausgelöste Frist hätte für A keine Bedeutung mehr. Davon unberührt bliebe die zweite Frist, deren Verletzung dann jedoch lediglich den B träfe. Auch in der Abwandlung wäre die Sperrfrist für A nach der unschädlichen Weiterübertragung nicht mehr von Bedeutung. B wäre im fünften Jahr allein von der Sperrfrist betroffen.

Die nachfolgende Grafik zeigt noch einmal zusammenfassend die verschiedenen Konsequenzen der dargestellten drei Lösungsalternativen für den Ausgangsfall, d.h. ob - und gegebenenfalls wie lange - der ursprüngliche Anteilsinhaber und/oder der Rechtsnachfolger im vorgenannten Beispiel von der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG betroffen sein können:

Ausgangsfall:



Nach den im vorangegangenen Gliederungspunkt dargestellten literarischen Ansichten tritt der weitere Rechtsnachfolger in die zuerst gestartete Haltefrist ein. Nicht gesagt wird, ob der ursprüngliche Anteilsinhaber damit aus seiner Haftung entlassen wird. Der verwendete Begriff "Eintritt" spricht allerdings dagegen. Eintreten meint nach allgemeinem Sprachgebrauch "hinzutreten". Anscheinend bleibt der ursprüngliche Anteilsinhaber also weiter von Bedeutung. Man favorisiert mithin wohl den Lösungsansatz der dargestellten Alternative 2. Wendt wird dagegen etwas konkreter, wenn er sagt, dass spätere schädliche Übertragungen durch den weiteren Rechtsnachfolger nicht auf den ursprünglichen Anteilsinhaber zurückwirken.⁴²⁸ Damit geht er offenbar davon aus, dass der Anteil die Rechtssphäre des ursprünglichen Anteilsinhabers im Sinne der hier diskutierten These mit der ersten unschädlichen Weiterveräußerung verlässt. Dann stellt sich allerdings die Frage, welche Auswirkungen der Eintritt in die laufende Frist überhaupt haben soll.

⁴²⁸ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Anm. J 01-20.

M.E. sollte man diesen Ansatz konsequent zuende denken und konstatieren, dass die im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG unschädliche Weiterübertragung den ursprünglichen Anteilsinhaber entsprechend der Alternative 3 aus seiner Haftung entlässt.

Zwar lassen sich auch für die erstgenannte Alternative 1 Argumente finden. So beträgt die Haltefrist im Regelfall gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG *mindestens* fünf Jahre und kann nur in besonderen Ausnahmefällen verlängert werden.⁴²⁹ Die steuerunschädliche Weiterübertragung des übernommenen Teilanteils könnte als Ausnahme zur Fristenregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG begriffen werden, was für die Alternative 1 spräche. Auch die Gesetzesmotive, nach denen durch § 6 Abs. 3 S. 2 EStG u.a. die Buchwertübertragung zum Zwecke kurzfristiger Realisierung stiller Reserven unterbunden werden soll, ließen sich für den erstgenannten Lösungsansatz mobilisieren.

Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass der ursprüngliche Anteilsinhaber bei dieser Sichtweise wiederum aufgrund der Ausübung einer gesetzlich ausdrücklich vorgesehenen und geduldeten Gestaltungsmöglichkeit belastet würde, indem er weitere vier Jahre der Gefahr ausgesetzt wird, dass ihm die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG rückwirkend versagt wird. Die Alternative 1 scheidet folglich bereits aufgrund der dargelegten grundsätzlichen Erwägungen - insbesondere mit Blick auf die gesetzgeberisch anvisierte Erleichterung der Unternehmensnachfolge - aus.

Selbst die angestrebte Subjektverhaftung der stillen Reserven spricht nicht zwingend für die erste Alternative. Vielmehr schießt der erste Lösungsansatz weit über dieses gesetzgeberische Ziel hinaus. Denn auch nach den Alternativen 2 und 3 werden die stillen Reserven nicht kurzfristig realisiert, sondern bleiben in dem vom Gesetzgeber vorgesehenen Zeitraum von mindestens fünf Jahren verhaftet, ohne dass der Steuerpflichtige über Gebühr, sprich länger als fünf Jahre belastet wird. Selbst wenn durch die steuerunschädliche Weiterveräußerung - wie in der Abwandlung des vorstehenden Beispiels - keine neue Haltefrist gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ausgelöst

⁴²⁹ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. III. 1.

würde, stünden nach der Alternative 2 sowohl der ursprüngliche Anteilsinhaber als auch der erste Rechtsnachfolger im Jahr 5 als Adressaten der Versagung der Rechtsfolgen des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG zur Verfügung, falls der weitere Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil innerhalb der Haltefrist steuerschädlich weiter überträgt; nach dem dritten Ansatz haftet immerhin noch der erste Rechtsnachfolger. Unter diesem Gesichtspunkt besteht also keine Rechtfertigung, dem Steuerpflichtigen eine erneute Haltefrist von bis zu fünf Jahren aufzubürden.

Vielmehr ist das Bestreben des Gesetzgebers in Erinnerung zu rufen, mit Hilfe des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG die Unternehmensnachfolge zu erleichtern.⁴³⁰ Nach Ablauf der Haltefrist von fünf Jahren kippt die Abwägung zwischen den beiden vorstehend erwähnten Motiven des Gesetzgebers zugunsten der anvisierten Erleichterung der Unternehmensnachfolge, da das weitere gesetzgeberische Ziel, die kurzfristige Realisierung stiller Reserven zu verhindern nach fünf Jahren bereits erreicht ist. Angesichts dessen, dass die Anknüpfung von Rechtsfolgen an das Verhalten Dritter bereits dem Grunde nach kaum zu rechtfertigen ist, kommt eine Ausweitung der potentiellen Unwägbarkeiten für den Steuerpflichtigen m.E. daher erst Recht nicht in Betracht, um das gesetzgeberische Ziel der Erleichterung der Unternehmensnachfolge nicht zu konterkarieren.

Im Verhältnis zum zweiten Lösungsansatz spricht neben dem bereits ins Feld geführten Aspekt, dass der ursprüngliche Anteilsinhaber nicht mit Unwägbarkeiten belastet werden kann, auf die er keinen oder nur wenig Einfluss nehmen kann, die Praktikabilität.

⁴³⁰ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen und Nachweise zum fünften Kapitel, Anm. A. und B.

3. Ergebnis

Mit der gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG unschädlichen Weiterübertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils verlässt dieser die Rechtssphäre des ursprünglichen Anteilsinhabers, sodass eine spätere an sich schädliche Weiterübertragung durch den weiteren Rechtsnachfolger keine Auswirkungen auf ihn hat. Im Zeitpunkt der ersten unschädlichen Weiterübertragung wird der ursprüngliche Anteilsinhaber aus der "Gefährdungshaftung" des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG entlassen. Aus seiner Perspektive endet die zunächst in Gang gesetzte Haltefrist.

III. Rechtsfolgen einer Verletzung der Haltefrist

Nachdem die Rechtsfolgen der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Einhaltung des § 6 Abs. 3 EStG geklärt sind, beschäftigen sich die nachfolgenden Ausführungen mit den steuerrechtlichen Konsequenzen einer Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.

1. Grundsatz: Rückwirkende Versagung der Buchwertfortführung

Die steuerrechtliche Literatur geht zumindest im Ergebnis einhellig davon aus, dass die Verletzung der Sperrfrist dem Grunde nach zu einer rückwirkenden Versagung der Buchwertfortführung führt.⁴³¹ Teilweise wird allerdings moniert, dass § 6 Abs. 3 S. 2 EStG die Rechtsfolgen einer Sperrfristverletzung - insbesondere deren Umfang und dogmatische Einordnung - nicht eindeutig regelt.⁴³² An der Spitze der Kritiker

⁴³¹ Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.9; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435 a.E.; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-22; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018 a.E.; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 871; Wendt in FR 2002, 127 (134 f.); Förster in FR 2002, 649 (656); Schulze zur Wiesche in Stbg 2002, 311 (316); Brandenburg in DStZ 2002, 511 (517); Serafini in ErbBstg 2002, 40; Christoffel in ErbBstg 2002, 226 (228); Kempermann in FR 2003, 321 (328); Paus in StWarte 2003, 49 (54).

⁴³² Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.9; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-22; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018 a.E.; (werden auf der nächsten Seite fortgesetzt)

steht Wendt mit seiner Auffassung, es sei unklar, welche konkreten Konsequenzen die steuerschädliche Missachtung der Sperrfrist habe.⁴³³

Zumindest im Grundsatz lassen sich die Rechtsfolgen einer Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG m.E. durchaus aus dem Gesetz ablesen. Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG findet § 6 Abs. 3 S. 1 EStG, der die Übertragung eines Mitunternehmeranteils zum Buchwert gestattet, nur dann Anwendung, wenn der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt, d.h. steuerschädlich überträgt. Dem kann man im Umkehrschluss entnehmen, dass im Fall der Verletzung der Sperrfrist durch eine steuerschädliche Weiterübertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils die dargestellte Rechtsfolge des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG - die Buchwertfortführung - versagt wird.⁴³⁴

Die im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene gesetzliche Rechtfertigung der Durchbrechung des ansonsten gemeinhin gültigen Subjektsteuerprinzips durch § 6 Abs. 3 S. 1 EStG fällt damit im Nachhinein weg.⁴³⁵ Zur Erreichung einer gewissen Subjektverhaftung vorhandener stiller Reserven wurde die Buchwertfortführung nur unter der Bedingung gewährt, dass der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht steuerschädlich weiter überträgt.⁴³⁶ Der Gesetzgeber hat die Gewährung der Buchwertfortführung folglich an eine auflösende Bedingung im Sinne des § 120 Abs. 2 Nr. 2 AO geknüpft. Im Zeitpunkt der Verletzung der Sperrfrist tritt die auflösende Bedingung ein, so dass nunmehr das Subjektsteuerprinzip wieder Platz greift. Etwaige stille Reserven können nicht mehr ohne Weiteres auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Wendt in FR 2002, 127 (134 f.); Förster in FR 2002, 649 (656); Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (239); Paus in StWarte 2003, 49 (54).

⁴³³ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-22; Wendt in FR 2002, 127 (134 f.).

⁴³⁴ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. C. I.

⁴³⁵ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. A.

⁴³⁶ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. C.

Damit ist zunächst einmal klar, dass die ursprünglich gewährte Buchwertfortführung aufgrund der Sperrfristverletzung rückwirkend zu versagen ist. Mangels anderweitiger Sondervorschriften, die zur Rechtfertigung einer Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips herangezogen werden könnten, gelten nach dem Wegfall des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG wieder die allgemeinen Vorschriften. Die Rechtsfolgen einer Sperrfristverletzung lassen sich daher der Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG unter Anwendung allgemeiner Rechts- und Auslegungsgrundsätze - zumindest dem Grunde nach - schon entnehmen.

Darüber hinaus bleibt zum Einen zu klären, wie die gesetzliche Anordnung der rückwirkenden Versagung der Buchwertfortführung dogmatisch und systematisch begründet werden kann und zum Anderen, wie die konkrete praktische Umsetzung auszusehen hat.

Da nach der hier vertretenen Auffassung § 6 Abs. 3 S. 2 EStG entgegen der herrschenden Meinung nicht nur auf Teilanteils- sondern grundsätzlich auch auf Vollanteilsübertragungen Anwendung findet, differenzieren die folgenden Ausführungen zwischen der praktischen Umsetzung der Buchwertversagung im Fall der Teilanteilsübertragung auf der einen Seite und der Vollanteilsübertragung auf der anderen Seite.

2. Rechtsfolgen der Sperrfristverletzung im Fall der Teilanteilsübertragung

a. Literarische Ansichten

Soweit ersichtlich, hat sich bis dato lediglich Wendt eingehender mit den konkreten Rechtsfolgen der Sperrfristverletzung nach vorangegangener Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils beschäftigt. Die zitierte Literatur kommt zwar im Ergebnis ebenfalls dazu, dass der Buchwertansatz rückwirkend zu versagen ist. Es wird aber nicht konkretisiert, in welchem Umfang diese Rechtsfolge greift und wie sie dogmatisch und systematisch zu qualifizieren ist.

Allerdings geht auch Wendt davon aus, dass sich der Regelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG die konkreten Rechtsfolgen nicht entnehmen lassen; vielmehr seien verschiedenen Ansätze denkbar, wie die Sperrfristverletzung in concreto steuerlich zu würdigen sein könnte.⁴³⁷ Die von Wendt vorgeschlagenen Lösungsmuster sind zudem vor dem Hintergrund zu betrachten, dass er entgegen der hier vertretenen Ansicht die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf Vollanteilsübertragungen ablehnt.^{438 439} Unter Berücksichtigung dieser Prämisse könnte eine Sperrfristverletzung im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nach Wendt alternativ die folgenden Rechtsfolgen auslösen, die anhand eines Beispiels erörtert werden sollen.

Beispiel:

A ist zu 50 % an der AB-GmbH & Co. KG beteiligt, an die er ein Betriebsgrundstück vermietet. Im Jahr 01 überträgt seinen Mitunternehmeranteil zur Hälfte auf seinen Sohn C. Im Jahr 04 veräußert C den übernommenen Anteil an den Dritten D.

Alternative 1:

Der gesamte Mitunternehmeranteil des Übertragenden inklusive des gesamten Sonderbetriebsvermögens wird rückwirkend zum Jahr 01 aufgegeben, da er sich durch die Abtrennung des Teilanteils wesentlicher Betriebsgrundlagen seiner bisherigen Beteiligung entledigt hat.

⁴³⁷ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-22; Wendt in FR 2002, 127 (134 f.).

⁴³⁸ Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-19; Ders. in FR 2002, 127 (134).

⁴³⁹ Zur Frage der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf Vollanteilsübertragungen vgl. die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. II. 2.

Alternative 2:

Die Verletzung hat rückwirkend die Aufgabe des übertragenen Teilanteils inklusive des quotenentsprechenden Sonderbetriebsvermögens zur Konsequenz, da der Teilanteil nicht dem Kongruenzgebot entsprechend auf den Empfänger übertragen worden ist.

Alternative 3:

Die Sperrfristverletzung führt rückwirkend zum Jahr 01 zur Aufgabe des übertragenen Teilanteils exklusive des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens, da Letzteres weiter in der Person des Übertragenden steuerverstrickt ist.

Alternative 4:

Es erfolgt rückwirkend die Aufgabe des Teils des übertragenen Teilanteils, zu dem der Teil-Gesellschaftsanteil entgegen dem Kongruenzgebot ohne die entsprechende Quote vorhandenen Sonderbetriebsvermögen und daher überquotale übertragen worden ist, da insoweit die Bindung zwischen dem Gesellschaftsanteil und dem Sonderbetriebsvermögen aufgegeben worden ist.

Alternative 5:

Es kommt nicht zur Aufgabe, sondern zur rückwirkenden Entnahme des Teils des übertragenen Teilanteils, zu dem der Teil-Gesellschaftsanteil entgegen dem Kongruenzgebot ohne die entsprechende Quote vorhandenen Sonderbetriebsvermögen und daher überquotale übertragen worden ist, da eine Teilanteilsaufgabe nicht möglich sei.⁴⁴⁰

⁴⁴⁰ Dieser Ansicht ist offenbar auch Paus in StWarte 2003, 49 (54).

Alternative 6:

Das in zu geringem Umfang übertragene Sonderbetriebsvermögen gilt als rückwirkend zum Jahr 01 entnommen, weil der Gesellschaftsanteil ordnungsgemäß im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG übertragen worden ist und lediglich die Bindung des anteiligen Sonderbetriebsvermögens an den Gesellschaftsanteil aufgehoben worden wurde.

oder

Alternative 7:

Der Vorgang ist als rückwirkende Entnahme des gesamten Sonderbetriebsvermögens zu werten, da der Zusammenhang mit der Beteiligung am Gesamthandsvermögen aufgehoben wurde.

b. Eigene steuerliche Würdigung

Unter Berücksichtigung der dargestellten dogmatischen, systematischen und teleologischen Einordnung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG lassen sich die Rechtsfolgen einer Sperrfristverletzung m.E. entgegen der dargestellten Literaturmeinung - auch im Hinblick auf deren Umfang und steuersystematische Einordnung und Rechtfertigung - auf ein Lösungsmuster reduzieren, das im Folgenden vorgestellt werden soll.

Wie bereits gezeigt, stellt § 6 Abs. 3 EStG eine Ausnahmenvorschrift zur Durchbrechung des im Steuerrecht ansonsten geltenden Subjektsteuerprinzips dar.⁴⁴¹ Der Gesetzgeber hat die Möglichkeit der Verlagerung stiller Reserven auf einen Rechtsnachfolger allerdings an die in § 6 Abs. 3 EStG kodifizierten Voraussetzungen ge-

⁴⁴¹ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. A.

knüpft. Unter anderem hat er in § 6 Abs. 3 S. 2 EStG die bereits angesprochene auflösende Bedingung eingebaut, die den Rechtsnachfolger verpflichtet, den übernommenen Anteil mindestens fünf Jahre zu halten. Dadurch soll das Ausmaß der ausnahmsweise gewährten Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips eingedämmt werden.⁴⁴²

Mit Eintritt der auflösenden Bedingung in Gestalt der Sperrfristverletzung wird nicht nur die Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 EStG mit der Folge rückwirkend versagt, dass nunmehr die allgemeinen Besteuerungsregeln greifen. Darüber hinaus fällt gleichzeitig auch die Rechtfertigung einer Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips rückwirkend weg, so dass dieser Grundsatz wieder Platz greift. Nach dem Subjektsteuerprinzip sind vorhandene stille Reserven von dem Steuersubjekt zu versteuern, der diese auch erwirtschaftet hat. Der letztmögliche Zeitpunkt, diese Maßgabe umzusetzen bevor die betriebliche Einheit auf den Rechtsnachfolger übergeht, ist die Übertragung auf ein anderes Steuersubjekt.

Damit ist klar, dass nach dem Subjektsteuerprinzip die stillen Reserven vom Umfang her zumindest insoweit rückwirkend aufgedeckt werden müssten, als sie auf den übertragenen Gesellschaftsanteil und eventuell mitübertragenes Sonderbetriebsvermögen entfallen, bevor sie die Rechtssphäre des Übertragenden verlassen.

Auch wenn sich der vormalige Anteilsinhaber nach der Sperrfristverletzung nicht mehr auf die Sondervorschrift des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG zwecks Buchwertfortführung berufen kann, sondern die allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften greifen, bedarf die Besteuerung angesammelter stiller Reserven auch nach allgemeinen Vorschriften eines Gewinnrealisierungstatbestandes.⁴⁴³ Es gibt im deutschen Steuerrecht bis dato noch keinen allgemeinen Gewinnrealisationsgrundsatz, obwohl darüber in der Politik offen diskutiert wird.⁴⁴⁴

⁴⁴² Zum gesetzgeberischen Ziel, eine gewisse Subjektverhaftung etwaiger stiller Reserven zu erreichen vgl. die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum fünften Kapitel, Anm. C.

⁴⁴³ Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 50 m.w.N.

⁴⁴⁴ Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts in FR 2001, Beilage 11/2001, 1 (11), Anm. B. IV.; Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 50.

Für die Sperrfristverletzung nach vorangegangener Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils kommen die Regelungen zur Entnahme des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG sowie die Grundsätze zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 EStG als gewinnrealisierende Besteuerungstatbestände in Betracht.

Nach den zitierten Vorschriften sind Entnahmen mit dem Teilwert anzusetzen. Diese Entnahmeregelung soll verhindern, dass betrieblich erwirtschaftete Werte der Besteuerung entzogen werden.⁴⁴⁵ Eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG liegt daher nur bei einer nicht betrieblich bedingten Wertabgabe vor.⁴⁴⁶ Zwingende Voraussetzung einer Entnahme ist folglich eine Minderung des Betriebsvermögens.⁴⁴⁷

Im vorstehenden Beispielsfall ist durch die unentgeltliche Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils eine Wertabgabe im vorgenannten Sinne erfolgt. Die durch den Mitunternehmeranteil repräsentierten Wirtschaftsgüter haben das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ohne Gegenleistung verlassen.

Darüber hinaus setzt eine gewinnrealisierende Entnahme grundsätzlich eine von einem Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung voraus, wobei die Motive, Absichten und Rechtsfolgenirrtümer des Entnehmenden außer Acht bleiben; die Entnahme muss also auf einem konkret gefassten Willensentschluss beruhen und von der Absicht der Aufdeckung stiller Reserven getragen sein.⁴⁴⁸ Der Willensentschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig zum Ausdruck kommen; dazu reicht selbst ein formaler Buchungsakt nicht aus.⁴⁴⁹ Ausnahmsweise kann jedoch in be-

⁴⁴⁵ Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 300.

⁴⁴⁶ BFH, Urteil v. 23.6.1981 - VIII R 41/79 in BStBl. II 1982, 18 (19); Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 300.

⁴⁴⁷ Umkehrschluss aus BFH, Urteil v. 12.4.1989 - I R 41/85 in BStBl. II 1989, 612 (613); Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 300.

⁴⁴⁸ BFH, Urteil v. 23.11.1995 - IV R 36/94 in BFH/NV 1996, 398 (399); BFH, Urteil v. 9.8.1989 - X R 20/86 in BStBl. II 1990, 128 (130); BFH, Urteil v. 11.12.2002 - XI R 48/00 in BBK 2003, Fach 17, 3279; FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 29.11.1995 - 1 K 2127/92 in EFG 1996, 367 (368), (rkr.); Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 318 jeweils m.w.N.

⁴⁴⁹ BFH, Urteil v. 9.8.1989 - X R 20/86 in BStBl. II 1990, 128 (130); BFH, Urteil v. 11.12.2002 - XI R 48/00 in BBK 2003, Fach 17, 3279.

sonders gelagerten Fällen auch ein Rechtsvorgang oder die Rechtsfolge eines mittelbaren tatsächlichen Geschehens genügen, um eine gewinnrealisierende Entnahme auszulösen.⁴⁵⁰ Allerdings rechtfertigen Rechtsvorgänge nur dann die Annahme einer Entnahme ohne willentliche Entnahmehandlung, wenn sie die vorher gegebenen gesetzlichen Voraussetzungen für die Annahme von Betriebsvermögen endgültig beseitigen.⁴⁵¹

Ob in der Sperrfristverletzung des Rechtsnachfolgers nach vorangegangener Teilanteilsübertragung tatsächlich eine willentliche Entnahmehandlung des vormaligen Anteilinhabers mit dem Ziel der Realisierung stiller Reserven gesehen werden kann, ist zumindest zweifelhaft. Vorliegend besteht nämlich die Besonderheit, dass in der Person des Übertragenden der Gewinnrealisationstatbestand mit allen Konsequenzen erfüllt wird, obwohl der auslösende Sachverhalt in Form der Sperrfristverletzung von einem Dritten, d.h. dem Rechtsnachfolger verwirklicht wird. Es kann also unabhängig vom Willen des übertragenden Steuersubjekts zur Gewinnrealisierung kommen, wenn der Rechtsnachfolger die ihm obliegende Sperrfrist missachtet.⁴⁵² Man könnte allenfalls argumentieren, der Übertragende habe das Risiko einer rückwirkenden Gewinnrealisation in Kenntnis der Sperrfristregelungen und des möglichen rückwirkenden Teilwertansatzes bewusst in Kauf genommen, so dass ein durch eine etwaige Verletzung der Sperrfrist durch den Rechtsnachfolger ausgelöster Entnahmevergang damit von seinem Willen erfasst wäre.

Ob dem tatsächlich der Fall ist, kann m.E. jedoch dahin gestellt bleiben, wenn die Sperrfristverletzung als Rechtsvorgang im Sinne der vorgenannten Entnahmedefinition gewertet werden kann, die ausnahmsweise die Annahme einer Entnahme ohne

⁴⁵⁰ BFH GrS, Beschluss v. 7.10.1974 - GrS 1/73 in BStBl. II 1975, 168 (170 ff.); BFH, Urteil v. 24.4.1975 - IV R 115/73 in BStBl. II 1975, 580 (582); Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 319.

⁴⁵¹ BFH GS, Beschluss v. 7.10.1974 - 1/73 in BStBl. II 1975, 168; BFH, Urteil v. 9.8.1989 - X R 20/86 in BStBl. II 1990, 128 (130); BFH, Urteil v. 11.12.2002 - XI R 48/00 in BBK 2003, Fach 17, 3279; Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 320.

⁴⁵² Zur Problematik der Gefährdungshaftung des ursprünglichen Anteilinhabers für fremdes Verhalten vgl. die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. IV. 1. m.w.N.

willentliche Entnahmehandlung rechtfertigt. Dazu müsste die Sperrfristverletzung die vorher gegebenen gesetzlichen Voraussetzungen für die Annahme von Betriebsvermögen endgültig beseitigen. Nach der Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils haben die durch ihn repräsentierten Wirtschaftsgüter zwar das Betriebsvermögen des Übertragenden verlassen, so dass sie an sich bereits vor der Sperrfristverletzung nicht mehr dem Betriebsvermögen des vormaligen Anteilinhabers zugerechnet werden konnten. Allerdings wurden die allgemeinen Entnahmeregelungen durch die speziellere Sondervorschrift des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG überlagert. Mit der Sperrfristverletzung entfällt dieser Suspensiveffekt. Die Sperrfristverletzung beseitigt folglich rückwirkend die gesetzlichen Voraussetzungen, mit Hilfe derer darüber hinweggesehen werden konnte, dass die Wirtschaftsgüter an sich das Betriebsvermögen des Übertragenden verlassen haben. Nach den vorstehend dargelegten Kriterien der Finanzrechtsprechung ist die Sperrfristverletzung daher als Rechtsvorgang zu qualifizieren, der ausnahmsweise eine vom Entnahmewillen des Übertragenden getragene Entnahmehandlung ersetzt.

Die unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils ist - zumindest im Rahmen der hier diskutierten Unternehmensnachfolge - in aller Regel auch privat veranlasst.

Folglich lässt sich bis hierher resümieren, dass aufgrund der Sperrfristverletzung das übertragene Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG rückwirkend mit dem Teilwert anzusetzen ist. Die Sperrfristverletzung löst rückwirkend eine Entnahme der anteilig durch den Teil-Mitunternehmeranteil repräsentierten Wirtschaftsgüter aus.

Die von der Literatur angedachte weitergehende Aufdeckung der stillen Reserven in dem zurückbehaltenen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen bedürfte nach den vorgenannten Grundsätzen ebenfalls eines Gewinnrealisierungstatbestandes. Mangels Veräußerungsvorgang käme allenfalls eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG oder die Aufgabe des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16

Abs. 3 EStG in Betracht.⁴⁵³ Die Aufgabe des Mitunternehmeranteils stellt allerdings im Ergebnis lediglich eine Sonderform der Entnahme dar, die wie eine Veräußerung behandelt wird.⁴⁵⁴

Mit Blick auf die vorstehend dargelegte Definition scheidet eine Entnahme der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter im Beispielsfall bereits daran, dass die in dem zurückbehaltenen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen abgebildeten stillen Reserven bei dem Übertragenden steuerverstrickt bleiben. Es liegt folglich bereits keine Wertabgabe vor, die das Betriebsvermögen mindern könnte. Die Entnahmeregelung kann im Fall der Teilanteilsübertragung mit anschließender Sperrfristverletzung mithin nicht als Gewinnrealisierungstatbestand für das zurückbehaltene Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen bemüht werden.

Als potentieller Gewinnrealisierungstatbestand für die zurückbehaltenen stillen Reserven bleibt demnach nur noch die Aufgabe des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG. Seit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.3.1999 findet auch die Aufgabe des Mitunternehmeranteils Erwähnung in § 16 Abs. 3 EStG. Damit folgte der Gesetzgeber der umstrittenen, aber überwiegenden Ansicht, dass die Grundsätze zur Aufgabe eines gesamten Gewerbebetriebes auch auf Mitunternehmeranteile Anwendung finden.⁴⁵⁵ Dementsprechend sind die Tatbestandsmerkmale der Aufgabe des gesamten Gewerbebetriebes auf die mögliche Aufgabe eines Mitunternehmeranteils zu übertragen.

⁴⁵³ Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 50 ff. mit einer Aufzählung der Gewinnrealisierungstatbestände des EStG.

⁴⁵⁴ BFH, Urteil v. 13.12.1983 - VIII R 90/81 in BStBl. II 84, 474 (478); Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 172; Heinicke in Schmidt, EStG, § 4, Rn. 54.

⁴⁵⁵ Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 in BGBl. I 1999, S. 402; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 438; Bodden in FR 1997, 757 (761 f.) jeweils m.w.N.

Tatbestandlich erfordert die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils folglich, dass

- aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen, sein mitunternehmerisches Engagement aufzugeben⁴⁵⁶
- die bisher von diesem Steuersubjekt ausgeübte gewerbliche Tätigkeit insgesamt endgültig eingestellt wird,⁴⁵⁷
- alle wesentlichen Betriebsgrundlagen⁴⁵⁸
- in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit,⁴⁵⁹
- entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zuführt⁴⁶⁰
- oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und⁴⁶¹
- dadurch die betriebliche Einheit des Mitunternehmeranteils insgesamt zu bestehen aufhört.⁴⁶²

Entscheidend ist demnach, dass der Mitunternehmer sich entschließt, sein gesamtes mitunternehmerisches Engagement in einem einheitlichen Vorgang vollständig zu beenden. Zwingende Voraussetzung einer Anteilsaufgabe ist daher, dass der gesamte Anteil übertragen wird. Eine "Teilanteilsaufgabe" ist demnach bereits begrifflich nicht möglich. Selbst wenn der Mitunternehmer seine Beteiligung bis auf eine minimale Restbeteiligung überträgt und sich damit der wesentlichen Betriebsgrundlagen seines Anteils entledigt, beendet er sein mitunternehmerisches Engagement nicht insgesamt. Er bleibt weiterhin Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft.

⁴⁵⁶ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 173 m.w.N.

⁴⁵⁷ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 173, 97 ff. m.w.N.

⁴⁵⁸ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 173, 188 ff. m.w.N.

⁴⁵⁹ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 173, 192 ff. m.w.N.

⁴⁶⁰ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 173 m.w.N.

⁴⁶¹ Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 173 m.w.N.

⁴⁶² Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 173 m.w.N.

Für die in der Literatur angedachte Realisierung und Besteuerung der stillen Reserven, die auf zurückbehaltenen Teile des Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögens entfallen, besteht daher keine Ermächtigungsgrundlage. Insbesondere mit Blick auf das Subjektsteuerprinzip besteht auch kein Bedürfnis der Realisation verbliebener stiller Reserven, weil diese weiterhin beim Übertragenden steuerverstrickt bleiben. Eine weitergehende Realisierung stiller Reserven schösse weit über das gesetzgeberische Ziel hinaus, mit Hilfe des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG eine gewisse Subjektverhaftung der auf den übertragenen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven zu erreichen und ist daher auch nicht gewollt.

Es bleibt daher bei der hier gefundenen Lösung, nach der die Sperrfristverletzung rückwirkend die Entnahme des übertragenen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögens bewirkt. Insoweit ist folglich gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG rückwirkend der Teilwert anzusetzen. Die zurückbehaltenen stillen Reserven bleiben davon unberührt.

3. Rechtsfolgen der Sperrfristverletzung im Fall der Vollanteilsübertragung

Die bisherige Untersuchung hat gezeigt, dass Sachverhaltskonstellationen denkbar sind, in denen die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zumindest dem Grunde nach Anwendung finden kann. Dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn man der hier vertretenen Auffassung nicht folgt, dass der Gegenstand der Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG aus dem Geberhorizont zu bestimmen ist. Ansonsten kann die Buchwertfortführung in den Fällen, in denen § 6 Abs. 3 S. 2 EStG theoretisch zur Anwendung kommen kann, bereits auf § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG gestützt werden ohne dass es eines Rückgriffes auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG bedürfte, da in den denkbaren Konstellationen aus Sicht des Übertragenden ein kompletter Mitunternehmeranteil übertragen wird.⁴⁶³ In diesem Fall wären die Rechtsfolgen einer Sperrfristverletzung prinzipiell nicht von Bedeutung. Dennoch sollen im

Folgenden der Vollständigkeit halber auch die Rechtsfolgen der Verletzung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG im Fall einer vorangegangenen Vollanteilsübertragung dargestellt werden.

Im Grundsatz gilt sowohl für die Vollanteilsübertragung, wie auch für die Teilanteilsübertragung, dass eine nachfolgende Verletzung der Sperrfrist zur rückwirkenden Versagung der Buchwertfortführung und zum Wegfall der Suspendierung des Subjektsteuerprinzips führt.⁴⁶⁴ Zumindest nach dem Subjektsteuerprinzip müssten daher sämtliche vorhandenen stillen Reserven aufgedeckt und besteuert werden, bevor sie mit der Übertragung die Sphäre des Steuerpflichtigen verlassen, der diese erwirtschaftet hat.

Da § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nur dann auf die Vollanteilsübertragung Anwendung findet, wenn der Mitunternehmer seinen gesamten Mitunternehmeranteil bestehend aus dem anteiligen Gesamthandsvermögen und dem gesamten Sonderbetriebsvermögen überträgt, hieße dies, dass sämtliche stillen Reserven realisiert werden müssten.

In den Konstellationen, in denen die Vollanteilsübertragung der Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG unterfällt, kommen als Gewinnrealisierungstatbestände sowohl die erläuterte Entnahmeregelung des § 4 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG, als auch der Tatbestand der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils in Betracht. Die folgenden Ausführungen beschäftigen sich zunächst mit der möglichen Aufgabe des Mitunternehmeranteils. Denn zum Einen gilt der Aufgabetatbestand als Sonderform der Entnahme und ist daher gegenüber dem allgemeinen Entnahmetatbestand

⁴⁶³ Zur Maßgeblichkeit des Geberhorizonts vgl. die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. A. I. 2. und zur Anwendbarkeit der Sperrfristregelung auf Vollanteilsübertragungen die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. B. II. 2.

⁴⁶⁴ Wegen weiterer Einzelheiten soll daher insofern auf die vorstehenden Ausführungen zu den Rechtsfolgen einer Sperrfristverletzung nach vorangegangener Teilanteilsübertragung (siebentes Kapitel, Anm. C. III. 2.) verwiesen werden.

spezieller.⁴⁶⁵ Zum Anderen ist die Aufgabe des Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 3 S. 1 i.V.m. § 16 Abs. 4 und § 34 EStG begünstigt zu besteuern.

Wird der Mitunternehmeranteil gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2, S. 2 EStG komplett übertragen, sind die dargestellten Voraussetzungen einer begünstigten Anteilsaufgabe erfüllt.⁴⁶⁶ Der Steuerpflichtige stellt sein mitunternehmerisches Engagement endgültig ein. Er überträgt alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang insgesamt auf verschiedene Empfänger, so dass die betriebliche Einheit des Mitunternehmeranteils insgesamt zu bestehen aufhört. Damit liegen alle Tatbestandsvoraussetzungen einer begünstigten Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor. Folgerichtig hat der BFH bereits mit Urteil vom 15.7.1986 anerkannt, dass die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf verschiedene Empfänger als begünstigte Anteilsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG zu qualifizieren ist.⁴⁶⁷

Es lässt sich also konstatieren, dass im Fall der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils die nachfolgende Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zur rückwirkenden Versagung des Buchwertansatzes führt. Die Übertragung ist nunmehr als Aufgabe des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG zu qualifizieren. Dementsprechend ist der Aufgabegewinn gegebenenfalls gemäß § 16 Abs. 3 S. 1 i.V.m. § 16 Abs. 4 und § 34 EStG begünstigt zu besteuern. Auch hier wird dem Subjektsteuerprinzip vollends Rechnung getragen.

⁴⁶⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 13.12.1983 - VIII R 90/81 in BStBl. II 1984, 474 (478); Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 172 sowie die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. C. III. 2.)

⁴⁶⁶ Zu den Tatbestandsmerkmalen einer Anteilsaufgabe vgl. die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. C. III. 2.) m.w.N.

⁴⁶⁷ BFH, Urteil v. 15.7.1986 - VIII R 154/85 in BStBl. II 1986, 896 (899 f.).

4. Verfahrenstechnische Umsetzung des rückwirkenden Buchwertansatzes

Verfahrenstechnisch ist die Sperrfristverletzung wie folgt abzuwickeln. Die Missachtung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG stellt ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO dar. Dies hat zur Konsequenz, dass alle zwischenzeitlich ergangenen Gewinnfeststellungen für die Mitunternehmerschaft und die zugehörigen Veranlagungen des Übertragenden sowie des Übernehmenden ebenfalls rückwirkend zu korrigieren sind.⁴⁶⁸

5. Ergebnis

Unter Hinzuziehung allgemeiner steuerrechtlicher Rechtsgrundsätze lassen sich die Rechtsfolgen einer Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG konkret bestimmen sowie in das dogmatische und systematische Regelungskonzept des EStG einordnen.

Nach dem hier vertretenen Lösungsmuster bewirkt die Missachtung der Behaltefrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG im Fall der vorangegangenen Teilanteilsübertragung rückwirkend die Entnahme des übertragenen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögens, so dass insoweit gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist. Die stillen Reserven, die auf den übertragenen Teil-Mitunternehmeranteil entfallen werden rückwirkend realisiert und der Besteuerung unterworfen. Die zurückbehaltenen stillen Reserven bleiben davon allerdings unberührt.

⁴⁶⁸ So auch die zitierte Literatur, die grundsätzlich im Ergebnis ebenfalls zur rückwirkenden Versagung der Buchwertfortführung gelangt, allerdings ohne die Rechtsfolgen nach Art und Umfang zu konkretisieren, vgl. Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 475.9; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435 a.E.; Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2002, § 6 EStG, Rn. J 01-22; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1018 a.E.; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 871; Wendt in FR 2002, 127 (134 f.); Förster in FR 2002, 649 (656); Schulze zur Wiesche in Stbg 2002, 311 (316); Brandenburg in DStZ 2002, 511 (517); Serafini in ErbBstg 2002, 40; Christoffel in ErbBstg 2002, 226 (228); Kempermann in FR 2003, 321 (328).

Soweit es darauf ankommt, führt die nachfolgende Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG im Fall der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils ebenfalls zur rückwirkenden Versagung des Buchwertansatzes. Im Gegensatz zur Teilanteilsübertragung ist die Übertragung hier als Aufgabe des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG zu qualifizieren. Sofern die Voraussetzungen der §§ 16 Abs. 4, § 34 EStG erfüllt sind, ist der Aufgabegewinn folglich begünstigt zu besteuern. Auch hier wird dem Subjektsteuerprinzip vollends Rechnung getragen.

IV. Rechtsfolgen des Rückhalts von Sonderbetriebsvermögen ohne Berücksichtigung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG

Der folgende Abschnitt widmet sich schließlich den Rechtsfolgen einer unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen, bei der Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird, ohne dass dies von § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gedeckt wäre. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn das Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen oder ein anderes Betriebsvermögen des Mitunternehmers überführt wird, sodass es entgegen § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht mehr zum Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft gehört. In diesen Sachverhaltsvarianten sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, der die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen ermöglicht, nicht erfüllt, so dass die Buchwertfortführung insoweit scheitert.

1. Grundsätze

Da die an dieser Stelle diskutierten Fällen nicht unter § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu subsumieren sind, greifen auch hier die allgemeinen Besteuerungsregeln. Als Gewinnrealisationstatbestände kommen ebenfalls nur die Entnahmeregelungen des § 4 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG sowie die Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG in Betracht.⁴⁶⁹ Da die Aufgabe eines Teil-Mitunternehmeranteils - wie gezeigt - bereits begrifflich nicht möglich ist⁴⁷⁰, soll auch im Folgenden zwischen der Übertragung eines Teil- und der eines Voll-Mitunternehmeranteils differenziert werden.

⁴⁶⁹ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. C. III. 2.

⁴⁷⁰ Zur Aufgabe eines Mitunternehmeranteils vgl. die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. C. III. 2.

a. Rechtsfolgen im Fall der Teilanteilsübertragung

Bei der Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils stellt sich die Besonderheit, dass Sachverhaltskonstellationen denkbar sind, in denen der Mitunternehmerschaft noch Sonderbetriebsvermögen im Umfang der Quote des übertragenen Gesamthandsvermögens erhalten bleibt, obwohl Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Anteilsübertragung in das Privatvermögen oder in ein anderes Betriebsvermögen des Mitunternehmers überführt wird. Das folgende Beispiel verdeutlicht die Problematik.

Beispiel:

A ist zu 50 % als Kommanditist an der AB GmbH & Co. KG beteiligt. Gleichzeitig vermietet er der AB GmbH & Co. KG zwei gleichartige Betriebsgrundstücke. Zum 01.01.01 verschenkt er die Hälfte seiner gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an seinen Sohn C. Ebenfalls zum 01.01.01 läuft der Mietvertrag über eines der Betriebsgrundstücke aus. Der Vertrag wird nicht verlängert. Vielmehr vermietet A dieses Grundstück fortan an die XY GmbH & Co. KG, an der er zu 100 % als Kommanditist beteiligt ist.

In der vorstehenden Konstellation ist zunächst zu konstatieren, dass A aus gesellschaftsrechtlicher Sicht einen Teilanteil überträgt. Um die Buchwerte gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG fortführen zu können, müsste A einen Teil-Mitunternehmeranteil im Sinne der Norm übertragen. Aus dem maßgeblichen Geberhorizont behält A allerdings Sonderbetriebsvermögen zurück. Gegenstand der Übertragung ist folglich kein Teil-Mitunternehmeranteil im hier vertretenen Sinne. Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen werden inkongruent übertragen. Die Buchwertfortführung kann sich daher nur unter Rückgriff auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG ergeben. Zwar verliert eines der Betriebsgrundstücke aufgrund der Beendigung des Mitunternehmermietvertrages mit der AB GmbH & Co. KG den Charakter als Sonderbetriebsvermögen bei der AB GmbH & Co. KG. Folglich fällt Sonderbetriebsvermögen im Umfang der Quote des übertragenen Gesamthandsvermögens entgegen § 6

Abs. 3 S. 2 EStG aus dem Betriebsvermögen derselben Personengesellschaft. Trotzdem verbleibt der AB GmbH & Co. KG noch Sonderbetriebsvermögen in einer der Quote des übertragenen Gesamthandsvermögens entsprechenden Höhe.

M.E. ist auch diese Konstellation von § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gedeckt. Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG verlangt nur, dass das Sonderbetriebsvermögen Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft bleibt, soweit es nicht quotenentsprechend zusammen mit dem Teil des Gesamthandsvermögens übertragen wird. Dem Gesetz kann nicht entnommen werden, dass ganz bestimmte Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft verbleiben müssen. Soweit also eine der Quote des übertragenen Gesamthandsvermögens entsprechende Quote Sonderbetriebsvermögen verbleibt, sind die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gewahrt und können die Buchwerte fortgeführt werden.

Zu einer Aufdeckung stiller Reserven kann es daher nur insoweit kommen, als das Sonderbetriebsvermögen die betriebliche Einheit der Mitunternehmerschaft verlässt. Im vorgenannten Beispielfall kommt daher eine Gewinnrealisation nur in Bezug auf das nunmehr an die YX GmbH & Co. KG vermietete Grundstück in Betracht. Insofern greift allerdings § 6 Abs. 5 S. 1 EStG, so dass der komplette Vorgang unter Fortführung der Buchwerte erfolgen kann. Anders wäre dies zu beurteilen, wenn A das Sonderbetriebsvermögen nicht gemäß § 6 Abs. 5 EStG gewinnneutral in ein anderes Betriebsvermögen, sondern in sein Privatvermögen überführt. In diesem Fall läge insoweit eine gewinnrealisierende Entnahme gemäß § 4 Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor.

Eine andere Beurteilung ergibt sich, wenn der Übertragungsvorgang im Einzelfall - ggf. unter Beachtung der Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung - dazu führt, dass das Sonderbetriebsvermögen dem Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft nicht mehr in einem der Quote des übertragenen Gesamthandsvermögens entsprechenden Umfang angehört.

Beispiel:

A ist zu 50 % als Kommanditist an der AB GmbH & Co. KG beteiligt. Im Unterschied zum vorgenannten Beispiel vermietet der der AB GmbH & Co. KG nur ein Betriebsgrundstück. Zum 01.01.01 verschenkt er die Hälfte seiner gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an seinen Sohn C. Der Mietvertrag über das Betriebsgrundstück läuft wie im Ausgangsfall aus. Der Vertrag wird nicht verlängert. Vielmehr vermietet A dieses Grundstück wiederum fortan an die XY GmbH & Co. KG, an der er zu 100 % als Kommanditist beteiligt ist.

Auch in dieser Konstellation überträgt A gesellschaftsrechtlich betrachtet einen Teilanteil. Der zweite Prüfungsschritt führt auch in dieser Konstellation zu dem Ergebnis, dass kein Teil-Mitunternehmeranteil im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG übertragen wird. Die Buchwertfortführung kann daher nur auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gestützt werden. Im Unterschied zum Ausgangsfall ist das gesamte Sonderbetriebsvermögen entgegen § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht mehr als Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft zu qualifizieren. Mithin kann die Übertragung auf C in dieser Sachverhaltsvariante insgesamt nicht zum Buchwert erfolgen.

Der Fall ist daher anhand der allgemeinen Besteuerungsregeln steuerlich zu würdigen. Das Sonderbetriebsvermögen wird auch hier gemäß § 6 Abs. 5 S. 1 EStG gewinnneutral in ein anderes Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden überführt. Im Übrigen ist zu prüfen, ob ein Gewinnrealisationstatbestand greift. Da eine Teilantilsaufgabe nicht möglich ist⁴⁷¹, kommt nur eine Entnahme der übertragenen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in Betracht. Da die Übertragung des Gesamthandsvermögens im Rahmen der Unternehmensnachfolge erfolgte, ist sie eindeutig privat veranlasst und u.a. daher als gewinnrealisierende Entnahme im Sinne von § 4 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu qualifizieren.

⁴⁷¹ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. C. III. 2.

b. Rechtsfolgen im Fall der Vollanteilsübertragung

aa. Grundsätze

Den vorangegangenen Ausführungen war bereits zu entnehmen, dass der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nach der hier vertretenen Ansicht nur dann eröffnet ist, wenn aus dem maßgeblichen Geberhorizont vorhandenes Sonderbetriebsvermögen nicht zusammen und quotenentsprechend mit der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung übertragen wird. Naturgemäß ist daher die Voraussetzung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, nach der das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft bleiben muss, im Verhältnis zur Teilanteilsübertragung schwerer einzuhalten, da bei der Vollanteilsübertragung 100 % des Sonderbetriebsvermögens der Mitunternehmerschaft erhalten bleiben müssen. Aus diesem Grunde kommt es in Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines kompletten Mitunternehmeranteils häufiger dazu, dass Sonderbetriebsvermögen unter Missachtung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zurückbehalten wird, bzw. aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten zurückbehalten werden muss.

Dennoch ergeben sich zumindest im Ansatz hinsichtlich der steuerrechtlichen Würdigung der Vollanteilsübertragung keine Abweichungen zu den dargestellten Konstellationen der Teilanteilsübertragung, bei denen Sonderbetriebsvermögen unter Missachtung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zurückbehalten wird, sodass die entsprechenden vorstehenden Ausführungen - vorbehaltlich der nachfolgenden Einschränkungen - sinngemäß auf die Vollanteilsübertragung übertragen werden können.⁴⁷²

Abweichungen ergeben sich z.B. mit Blick auf die im Rahmen einer Teilanteilsübertragung denkbare Besonderheit, dass der Mitunternehmerschaft Sonderbetriebsvermögen im Umfang der Quote des übertragenen Gesamthandsvermögens erhalten bleibt, obwohl Sonderbetriebsvermögen ohne Einhaltung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zurückbehalten wird. Diese Konstellation kann natürlich bei einer Vollanteilsübertragung nicht auftreten. Denn wenn der Mitunternehmer Teile seines Sonderbetriebsvermögens aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft herausnimmt, ste-

⁴⁷² Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. C. IV. 1. a.

hen ihr keinesfalls mehr 100 % des Sonderbetriebsvermögens als Betriebsvermögen zur Verfügung.

Wird also der komplette Gesellschaftsanteil übertragen und Sonderbetriebsvermögen unter Missachtung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zurückbehalten, gelten nach dem Wegfall der Sondervorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG - analog zu den vorstehenden Ausführungen zur Teilanteilsübertragung - die ansonsten subsidiären die allgemeinen Besteuerungsregeln.

Allerdings kommt im Unterschied zur Teilanteilsübertragung bei der Vollanteilsübertragung auch die Aufgabe des kompletten Mitunternehmeranteils neben der Entnahme des übertragenen Gesamthandsvermögens als Gewinnrealisationstatbestand in Betracht. Lediglich die Aufgabe eines Teil-Mitunternehmeranteils ist begrifflich ausgeschlossen.⁴⁷³ Greifen die Voraussetzungen der Anteilsaufgabe, sind die stillen Reserven des kompletten Mitunternehmeranteils aufzudecken, während sich die Gewinnrealisation im Fall der Teilanteilsübertragung unter Missachtung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auf das übertragene bzw. entnommene Gesamthandsvermögen beschränkt. Dieser steuerliche Nachteil wird jedoch zum Teil durch die steuerlichen Begünstigungen des § 34 EStG kompensiert. Da die Anteilsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG als Spezialfall der Entnahme zu werten ist, sind die Voraussetzungen einer Anteilsaufgabe vorrangig zu prüfen.

Danach setzt die Annahme einer Aufgabe eines Mitunternehmeranteils voraus, dass der Mitunternehmer beschließt, sein mitunternehmerisches Engagement aufzugeben und die bisher ausgeübte gewerbliche Tätigkeit insgesamt endgültig einzustellen. Dazu muss er alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang in das Privatvermögen überführen, anderen betriebsfremden Zwecken zuführen, insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußern oder teilweise veräußern und teilweise in das Privatvermögen überführen. Im Ergebnis muss die betriebliche Einheit des Mitunternehmeranteils insgesamt zu bestehen aufhören. Entscheidend ist

⁴⁷³ Vgl. dazu die entsprechenden vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. C. III. 2.

demnach, dass der Mitunternehmer sich entschließt, sein gesamtes mitunternehmerisches Engagement in einem einheitlichen Vorgang vollständig zu beenden.⁴⁷⁴

Mit der Übertragung seiner gesamten Beteiligung beendet der Mitunternehmer sein Engagement in der Mitunternehmerschaft endgültig, sodass dem Grunde nach zunächst einmal festgehalten werden kann, dass eine gewinnrealisierende Anteilsaufgabe vorliegt, wenn ein kompletter Mitunternehmeranteil unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen übertragen wird, ohne dass dies von § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gedeckt ist. Dieser Ansicht sind auch die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung sowie die herrschende Meinung in der steuerrechtlichen Literatur.^{475 476}

bb. Anwendbarkeit der §§ 16, 34 EStG

Wegen der einkommensteuerlichen Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG ist in einem zweiten Schritt weiter zu differenzieren, ob das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen oder ein anderes Betriebsvermögen überführt wird.

⁴⁷⁴ Zur Definition der Anteilsaufgabe vgl. die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, C. III. 2.

⁴⁷⁵ BFH, Urteil v. 19.3.1991 - VIII R 76/87 in BStBl. II 1991, 635; BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890; BFH, Urteil v. 6.9.2000 - IV R 18/99 in BStBl. II 2001, 229; BMF, Schreiben v. 6.3.1996 - IV B 2 - S 2134 - 14/96 in DB 1996, 755; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1011; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6, Rn. 473 vgl. auch § 16, Rn. 120, 288; Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 865; Bodden in FR 1997, 757 (761); Düll/Fuhrmann/Eberhard in DStR 2001, 1773 (1775), Anm. 1.3; Förster in FR 2002, 649 (653); Brandenburg in NWB 2001, Fach 3, 11813 (11814); Ders. in NWB 2002, Fach 3, 12037 (12039) jeweils m.w.N.

⁴⁷⁶ Zu den Voraussetzungen einer gewinnrealisierenden Aufgabe eines Mitunternehmeranteils vgl. die vorstehenden Ausführungen zum siebten Kapitel, Anm. C. III. 2.

(A) Überführung des Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen

Gelangt das Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen, liegt eine gemäß den §§ 16, 34 EStG begünstigte Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor.⁴⁷⁷ Diese Fallkonstellation ist mit der Veräußerung eines vollen Mitunternehmeranteils i.S.d. §§ 16, 34 EStG vergleichbar.⁴⁷⁸ Das unternehmerische Engagement wird auch hier komplett beendet und die angesammelten stillen Reserven geballt aufgedeckt, so dass die Gewährung der vorgenannten Begünstigungen gerechtfertigt ist.

(B) Überführung des Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen

Wird das Sonderbetriebsvermögen dagegen in ein anderes Betriebsvermögen übertragen, liegt eine nicht begünstigte Betriebsaufgabe vor; allerdings müssen in dieser Variante die stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen unter Umständen nicht aufgedeckt werden, sofern die entsprechenden Wirtschaftsgüter - etwa gemäß § 6 Abs. 5 EStG - zum Buchwert übertragen werden.⁴⁷⁹ Im Gegensatz zur Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen kann in dieser Fallkonstellation keine Parallele zu den §§ 16, 34 EStG gezogen werden. Hier werden wesentliche Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils, nämlich das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen, weiterhin betrieblich genutzt und es kommt nicht zur geballten Realisierung stiller Reserven.

⁴⁷⁷ BFH, Beschluss v. 31.8.1995 - VIII B 21/93 in BStBl. II 1995, 890; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1011; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Brandenburg in NWB 2001, Fach 3, 11813 (11814); Ders. in DStZ 2002, 511 (515); Hoffmann in GmbHR 2002, 236 (238).

⁴⁷⁸ Zur steuerlichen Würdigung der Veräußerung eines vollen Mitunternehmeranteils vgl. die Ausführungen von Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 400 ff.

⁴⁷⁹ BFH, Urteil v. 19.3.1991 - VIII R 76/87 in BStBl. II 1991, 635; BFH, Urteil v. 12.4.2000 - XI 35/99 in DStR 2000, 2080; BFH, Urteil v. 24.8.2000 - IV R 51/98 in DStR 2000, 1786; BFH, Urteil v. 6.12.2000 - VIII R 21/00 in FR 2001, 295; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 6, Rn. 1011; Wacker in Schmidt, EStG, § 16, Rn. 435; Brandenburg in NWB 2001, Fach 3, 11813 (11814); Ders. in DStZ 2002, 511 (515); Förster in FR 2002, 649 (653).

(C) Gleichzeitige Überführung von Sonderbetriebsvermögen in Privat- und Betriebsvermögen

Wird das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen zum Teil in das Privatvermögen und zum Teil in ein anderes Betriebsvermögen des übertragenden Mitunternehmers überführt, sind die vorstehend aufgezeigten Rechtsfolgen entsprechend zu kombinieren.

cc. Ausweichgestaltungen

Zur Vermeidung der aufgezeigten Konsequenzen, sind folgende Strategien in Betracht zu ziehen:

(A) Vermeidung von Sonderbetriebsvermögen

Der einfachste Weg wäre, die Bildung von Sonderbetriebsvermögen von vornherein zu vermeiden. Dies kann beispielsweise durch die Gründung sogenannter Objektgesellschaften erreicht werden. Dazu werden die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens in gewerblich geprägte Schwesterpersonengesellschaften eingebracht und anschließend von dieser an die aktiv tätige Gesellschaft verpachtet.⁴⁸⁰

(B) Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen

Lässt sich dies im Einzelfall nicht verwirklichen, ist - unter Beachtung der Grundsätze der angesprochenen "Gesamtplan-Rechtsprechung" des BFH - an eine frühzeitige Ausgliederung etwaigen Sonderbetriebsvermögens zu denken.⁴⁸¹ Das Sonderbe-

⁴⁸⁰ Brandenburg in DStZ 2002, 511 (516).

⁴⁸¹ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 866 ff., 869; Geck in DStR 2000, 2031 (2033); Düll/Fuhrmann/Eberhard in DStR 2001, 1773 (1775); Förster in FR 2002, 649 (650); Binz/Mayer in DB 2001, 2316 (2318); Kempermann in GmbHR 2002, 200 (203); Brandenburg in NWB 2002, Fach 3, 12037 (12038) jeweils m.w.N.

triebsvermögen kann zum Einen rechtzeitig in das Privatvermögen entnommen werden. Dies hätte gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zwar die Realisierung der stillen Reserven in dem entnommenen Wirtschaftsgut zur Folge. Gesichert ist dann aber die spätere Übertragung des verbleibenden Mitunternehmeranteils zum Buchwert gemäß § 6 Abs. 3 EStG. Zum anderen kann das Sonderbetriebsvermögen frühzeitig in ein anderes Betriebsvermögen des Mitunternehmers verbracht werden. Dies kann gemäß § 6 Abs. 5 EStG steuerneutral gestaltet werden.⁴⁸² Auch in dieser Variante ist die spätere Buchwertübertragung des verbleibenden Mitunternehmeranteils gesichert.

(C) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt

Schließlich besteht die Möglichkeit, das Sonderbetriebsvermögen unter einem Nießbrauchsvorbehalt zusammen mit dem übrigen Mitunternehmeranteil auf den Rechtsnachfolger zu übertragen.^{483 484}

Das übertragene Sonderbetriebsvermögen ist trotz des eingeräumten Nießbrauchsrechts dem Rechtsnachfolger als Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen.⁴⁸⁵ Damit ist auch dem Kongruenzgebot des BFH Genüge getan.⁴⁸⁶

Diese Alternative halte ich für die praktikabelste. Zum Einen sind die Beteiligten nicht den angesprochenen Unwägbarkeiten im Zusammenhang mit der "Gesamtplan-Rechtsprechung" des BFH ausgesetzt. Zum Anderen ist das Interesse des scheidenden Mitunternehmers am Zurückbehalt des Sonderbetriebsvermögens zumeist

⁴⁸² Es ist allerdings zu beachten, dass § 6 Abs. 5 EStG in Satz 4 ebenfalls eine Sperrfrist vorsieht. Wird das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb dieser Frist veräußert oder entnommen, ist insoweit grundsätzlich rückwirkend der Teilwert anzusetzen.

⁴⁸³ Gebel, Betriebsvermögensnachfolge, Rn. 488 ff., 500 ff., 859, 907 ff.; Binz/Mayer in DB 2001, 2316 (2319); Kempermann in GmbHR 2002, 200 (204); Brandenburg in NWB 2002, Fach 3, 12037 (12038); Ders. in DStZ 2002, 511 (516) jeweils m.w.N.

⁴⁸⁴ Zur Übertragung eines Kommanditanteils unter Vorbehaltsnießbrauch vgl. den Beitrag von Mitsch in INF 2003, 388.

⁴⁸⁵ BFH, Urteil v 1.3.1994 - VIII R 35/92 in BStBl. II 1995, 241 (245); Binz/Mayer in DB 2001, 2316 (2319); Kempermann in GmbHR 2002, 200 (204); Brandenburg in DStZ 2002, 511 (517).

⁴⁸⁶ Binz/Mayer in DB 2001, 2316 (2319); Kempermann in GmbHR 2002, 200 (204).

allein darin begründet, seine Altersversorgung durch die Fruchtziehung aus den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern aufzustocken.⁴⁸⁷ Dieses Ziel kann er ohne Weiteres durch die Einräumung eines Nießbrauchs erreichen. Zudem ist die Übertragung des Mitunternehmeranteils zum Buchwert ohne gestalterische Umwege und Risiken gesichert.

⁴⁸⁷ Häufig werden Grundstücke zurückbehalten. Die entsprechenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sollen der Altersversorgung des scheidenden Mitunternehmers zugute kommen. Zum Nießbrauch an Grundbesitz vgl. die grundlegenden und instruktiven Ausführungen von Winkeljohann, Nießbrauch an privatem und betrieblichem Grundbesitz, Seite 25 ff. Allgemeine Ausführungen zum Thema Nießbrauch bei Betriebsvermögen finden sich beispielsweise bei Carlé/Bauschatz in KÖSDI 2001, 12872 jeweils m.w.N.

Achtes Kapitel:

Resümee

Spätestens seit dem UntStFG stellt § 6 Abs. 3 EStG die zentrale Vorschrift für die steuerliche Würdigung der Unternehmensnachfolge in Mitunternehmerschaften dar. So hat z.B. die unentgeltliche Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen erstmals eine gesetzliche Regelung erfahren. Erklärtes Ziel der Novellierungen des § 6 Abs. 3 EStG war die Erleichterung der Unternehmensnachfolge und der Erhalt betrieblicher Einheiten. Die Beantwortung der Frage, ob dieses Ziel erreicht wurde war ein wesentlicher Gegenstand der vorliegenden Untersuchung. Besonderes Augenmerk lag dabei auf der gesetzlich vorgesehenen Behandlung von Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen.

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass sich der Mitunternehmeranteil auch nach den aufgezeigten Gesetzesänderungen als Einheit aus Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen darstellt. Dementsprechend lässt sich der in § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG eingeführte Begriff des Teil-Mitunternehmeranteils nur als Verbund aus Teil-Gesellschaftsanteil und quotenentsprechendem Sonderbetriebsvermögen definieren. Der Gesetzgeber hat das von der höchstrichterlichen Rechtsprechung aufgestellte Kongruenzgebot, nach der nur dann eine tatbestandmäßige Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils vorliegt, wenn neben dem Teil-Gesellschaftsanteil auch vorhandenes Sonderbetriebsvermögen quotenentsprechend übertragen wird, kodifiziert. Die Forderungen der steuerwissenschaftlichen Literatur, aus Gründen der Erleichterung der Unternehmensnachfolge das Sonderbetriebsvermögen vom Gesamthandsvermögen abzukoppeln, wurden nicht berücksichtigt. Angesichts dieser klaren Äußerung des Gesetzgebers stößt auch die Gesetzesauslegung an ihre Grenzen.

Damit lässt sich festhalten, dass vorhandenes Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Unternehmensnachfolgeplanung weiterhin ein wichtiger Faktor bleibt und diese damit grundsätzlich verkompliziert. Dies mag zwar - zumindest aus Sicht des Beraters - missliebiger sein. Diese klar formulierten gesetzgeberischen Vorgaben sind jedoch in jedem Fall zu beachten.

Dem Steuerpflichtigen bleibt es aber natürlich unbenommen, die vom Gesetz zur Verfügung gestellten Gestaltungsmöglichkeiten auszuschöpfen. Die vorliegende Ar-

beit hat diesbezüglich einige Wege aufgezeigt. Die wesentlichen Aspekte sollen im Folgenden noch einmal zusammengefasst und in Erinnerung gerufen werden.

Zum Verständnis der möglichen Gestaltungsansätze ist es wichtig, sich immer wieder den Sinn und Zweck der Vorschrift vor Augen zu führen.

Zunächst lässt sich konstatieren, dass die Regelung des § 6 Abs. 3 EStG eine Durchbrechung des ansonsten im Steuerrecht grundsätzlich geltenden Subjektsteuerprinzips darstellt. Diese Durchbrechung ist durch das Markteinkommensteuerprinzip - konkretisiert durch den Realisationsgrundsatz - sowie das Verbot der Übermaßbesteuerung gerechtfertigt. Sie dient der Sicherstellung des Realisationsgrundsatzes und findet ihre Rechtfertigung im Leistungsfähigkeitspostulat, das sämtliche anderen systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts überlagert. Daher kommt es bei der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten in der Regel zu einer interpersonellen Übertragung stiller Reserven.⁴⁸⁸ Wertsteigerungen sollen grundsätzlich erst dann besteuert werden, wenn sie - wenn auch erst durch einen etwaigen Rechtsnachfolger - realisiert werden.⁴⁸⁹

Das wesentliche Ziel, dass der Gesetzgeber damit erreichen will, ist der Erhalt betrieblicher Einheiten. Dieses Bemühen des Gesetzgebers ist als eines der wichtigsten Kriterien im Rahmen der Gesetzesauslegung zu berücksichtigen. Gleichzeitig soll auf diesem Wege die Sicherung und die Erleichterung der Unternehmensnachfolge gewährleistet werden.

Es darf aber nicht übersehen werden, dass der Gesetzgeber das Subjektsteuerprinzip nicht völlig außer Acht gelassen hat. Durch die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG soll eine gewisse Subjektverhaftung vorhandener stiller Reserven erreicht werden. Buchwertübertragungen zu dem ausschließlichen Zweck kurzfristiger Realisierung von stillen Reserven sollen nicht möglich sein.

⁴⁸⁸ Reiß in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 16, Rn. 79; Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9, Rn. 405.

⁴⁸⁹ Vgl. auch den Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts in FR 2001, Beilage zu Heft 11/2001, S. 12, Anm. IV. 1.

Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die angestrebte Gleichstellung von Einzel- und Mitunternehmern, die der Gesetzgeber auch bei der Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG im Hinterkopf hatte.

Vor diesem teleologischen Hintergrund sind die folgenden wesentlichen konkreten Aussagen dieser Arbeit zu sehen.

Die erste grundlegende Erkenntnis dieser Untersuchung ist, dass nach der hier vertretenen Ansicht das Substrat der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen aus dem Geberhorizont zu bestimmen ist. Für die Frage, ob ein Voll- oder Teil-Mitunternehmeranteil Gegenstand der Übertragung ist, kommt es folglich darauf an, ob aus Sicht des Übertragenden ein Voll- oder aber ein Teil-Mitunternehmeranteil übertragen wird. Danach ist es steuerrechtlich mit Blick auf die angestrebte Buchwertfortführung grundsätzlich unschädlich, wenn aus Sicht des Mitunternehmers ein Voll- oder Teil-Mitunternehmeranteil übertragen wird, die entsprechenden Anteile aber

- aufgeteilt in mehrere Teil-Mitunternehmeranteile oder
- getrennt nach Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen

auf verschiedene Empfänger übertragen wird, sofern es im Einzelfall gelingt, die verbleibenden Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG auch aus Sicht des Übertragenden zu erfüllen.

Darüber hinaus lässt § 6 Abs. 3 EStG auch in zeitlicher Hinsicht eine gestreckte Übertragung in Teilakten zu. Voraussetzung ist insofern allerdings, dass die Voraussetzungen der Gesamtplanrechtsprechung erfüllt sind. In diesem Fall kann der (Teil-)Mitunternehmeranteil zeitlich gestreckt in mehreren Chargen übertragen werden.

Legt man diese Sichtweise zugrunde, lässt sich die neugefasste Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG - wie die vorstehenden Ausführungen u.a. anhand praktischer Beispiele

gezeigt haben - deutlich flexibler handhaben.⁴⁹⁰ Dies gilt insbesondere für diejenigen Fälle, bei denen dem Mitunternehmer mehrere Personen als potentielle Nachfolger zur Verfügung stehen.

Schließlich ist § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, der den Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen ermöglicht, entgegen der herrschenden Auffassung grundsätzlich auch auf die Übertragung von Voll-Mitunternehmeranteilen anwendbar. Dies ist dann von besonderer Bedeutung, wenn man der hier vertretenen Ansicht nicht folgt, dass das Übertragungssubstrat im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG aus der Perspektive des Übertragenden zu beurteilen ist. Bedingung ist nur, dass die nicht auf den Empfänger des Gesellschaftsanteils übertragenen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören. Die entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten zur Erreichung dieser Voraussetzung liefern § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 und 3 EStG.

Im Zusammenhang mit einer Vollanteilsübertragung stehen dem Mitunternehmer folglich aufgrund der Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG und der bisher gefundenen Ergebnisse dieser Abhandlung verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten im Umgang mit Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung, ohne dass die Buchwertfortführung gefährdet wäre. Möglich ist zum Einen die kongruente Übertragung des gesamten Sonderbetriebsvermögens zusammen mit dem Gesellschaftsanteil auf den oder die Neu- oder Altgesellschafter gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG.⁴⁹¹ Zum Anderen kann der Mitunternehmer den Gesellschaftsanteil auch auf verschiedene Neugesellschafter übertragen und das Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und/oder das Sonderbetriebsvermögen eines oder mehrerer Altgesellschafter übertragen. Solange das Sonderbetriebsvermögen die betriebliche Einheit der Mitunternehmerschaft nicht verlässt, steht einer Buchwertfortführung m.E. grundsätzlich nichts entgegen. Im Extremfall wäre also denkbar, dass der Mitunternehmer seinen Gesellschaftsanteil auf verschiedene Neugesellschafter und das Sonderbetriebsvermögen zum Teil auf Altgesellschafter und/oder

⁴⁹⁰ Vgl. dazu die vorstehenden Ausführungen zum siebenten Kapitel, Anm. A. I. 2.

⁴⁹¹ Hier gewährt allerdings bereits § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 Alt. 2 EStG die Buchwertfortführung. Eines Rückgriffs auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG bedarf es nicht.

zum Teil auf Neugesellschafter überträgt. Denn aus dem maßgeblichen Geberhorizont wird ein Vollanteil übertragen. Dies gilt natürlich nur, sofern die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen dieser Norm erfüllt sind.

Mit Blick auf die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils soll in diesem Zusammenhang noch einmal darauf hingewiesen werden, dass die Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils dem Grunde nach zwar unstreitig in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG fällt. Allerdings ist der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nach der hier vertretenen Ansicht nur dann eröffnet, wenn von dem übertragenen Teil-Mitunternehmeranteil tatsächlich Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird, sprich in den Fällen der Übertragung eines Teil-Gesellschaftsanteils unter Zurückbehalt des gesamten Sonderbetriebsvermögens bzw. unterquotaler Übertragung vorhandenen Sonderbetriebsvermögens. Solange und soweit der Teil-Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen kongruent übertragen werden bzw. soweit Sonderbetriebsvermögen überquotal mitübertragen wird, ist die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG nicht einschlägig und folglich in der Folgezeit nicht zu beachten. Dies gilt auch dann, wenn der Teil-Mitunternehmeranteil auf verschiedene Empfänger verteilt wird. Einzige Bedingung ist auch hier, dass das Sonderbetriebsvermögen die betriebliche Einheit der Mitunternehmerschaft nicht verlässt.

Ist § 6 Abs. 3 S. 2 EStG anwendbar, führt die m.E. gebotene Auslegung zu dem Ergebnis, dass richtigerweise nur die Veräußerung oder Aufgabe des gesamten übernommenen Mitunternehmeranteils sowie dessen Einbringung nach den §§ 20, 24 UmwStG - mit Ausnahme der Buchwerteinbringung in Personengesellschaften, soweit an diesen natürliche Personen beteiligt sind - durch den unmittelbaren Empfänger des übernommenen Teilanteils schädlich im Sinne des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sind. Daneben ist auch die gewinnrealisierende Realteilung als Sperrfristverletzung zu qualifizieren.

Die vorstehend skizzierte Auslegung der Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs und den in Frage kommenden Verletzungstatbeständen trägt ebenfalls zur Eindämmung der gesetzlichen Reglementierungen der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen im Zusammenhang mit vorhandenem Sonderbetriebsvermögen bei.

Auf der Rechtsfolgenseite sind folgende Punkte hervorzuheben.

Es sind Sachverhaltskonstellationen denkbar, bei denen der übernommene Mitunternehmeranteil innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG weiterübertragen wird, ohne dass dadurch eine Verletzung der hervorgerufen würde. Mit einer solchen - mit Blick auf § 6 Abs. 3 S. 2 EStG - unschädlichen Weiterübertragung des übernommenen Mitunternehmeranteils verlässt dieser die Rechtssphäre des ursprünglichen Anteilsinhabers, sodass eine spätere an sich schädliche Weiterübertragung durch den weiteren Rechtsnachfolger keine Auswirkungen auf den ursprünglichen Anteilsinhaber hat. Im Zeitpunkt der ersten unschädlichen Weiterübertragung wird der ursprüngliche Anteilsinhaber aus der "Gefährdungshaftung" des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG entlassen. Aus seiner Perspektive endet die zunächst in Gang gesetzte Haltefrist.

Ist die Weiterübertragung innerhalb der Sperrfrist dagegen als Verletzung derselben zu qualifizieren, hat dies im Fall der vorangegangenen Teilanteilsübertragung zur Konsequenz, dass das übertragene Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen als rückwirkend entnommen zu betrachten ist, so dass insoweit gemäß § 6 Abs. 3 S. 2 EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 2 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist. Die stillen Reserven, die auf den übertragenen Teil-Mitunternehmeranteil entfallen werden damit rückwirkend realisiert und der Besteuerung unterworfen. Die stillen Reserven, die auf den bei der ersten Übertragung zurückbehaltenen Teil-Mitunternehmeranteil entfallen, bleiben davon allerdings unberührt.

Soweit es nach den vorstehenden Ausführungen überhaupt darauf ankommt, führt die Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG im Fall der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils ebenfalls zur rückwirkenden Versagung des Buchwertansatzes. Im Gegensatz zur Teilanteilsübertragung ist die Übertragung hier allerdings als Aufgabe des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG zu anzusehen. Sofern die Voraussetzungen der §§ 16 Abs. 4, § 34 EStG erfüllt sind, ist der Aufgabegewinn folglich begünstigt zu besteuern. Auch hier wird dem Subjektsteuerprinzip vollends Rechnung getragen.

Schließlich sind auch Konstellationen denkbar, bei denen (Teil-)Mitunternehmeranteile unter Zurückbehalt von Sonderbetriebsvermögen un-

entgeltlich übertragen werden, ohne dass die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG im Ergebnis greift, wenn beispielsweise das Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen des Übertragenden überführt wird. In diesen Fällen greifen die allgemeinen Besteuerungsregeln.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass vorhandenes Sonderbetriebsvermögen auch nach der Novellierung des § 6 Abs. 3 EStG die Unternehmensnachfolgepläne erheblich erschwert. Mit Blick auf den angestrebten Erhalt betrieblicher Einheiten und die Erleichterung der Unternehmensnachfolge ist dem Gesetzgeber daher mit den Novellierungen des § 6 Abs. 3 EStG und der damit einhergehenden erstmaligen formalgesetzlichen Regelung der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen sicher kein großer Wurf gelungen. Eine völlige Abkoppelung des Sonderbetriebsvermögens vom Gesamthandsvermögen hätte diese Flexibilität sicherlich noch weiter erhöht.

Allerdings gebietet u.a. das Subjektsteuerprinzip gewisse Reglementierungen der Verlagerung stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt. Insofern ist dem Gesetzgeber zuzugestehen, die Buchwertfortführung nicht in jedem Fall zu gewähren. Zudem hat gesetzliche Neuregelung in einigen Bereichen zumindest für Rechtssicherheit gesorgt, beispielsweise in Bezug auf das von der Rechtsprechung aufgestellte Kongruenzgebot bei der Übertragung von Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen.

Wesentliches Ergebnis dieser Untersuchung ist aber, dass dem Mitunternehmer unter Zugrundelegung der zulässigen und m.E. gebotenen Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG bei aller berechtigten Kritik ein durchaus flexibles Instrument zur Gestaltung der Unternehmensnachfolge zur Verfügung steht.

