

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 30.3.2017, IV R 11/15
ECLI:DE:BFH:2017:U.300317.IVR11.15.0**

Ausscheiden aus Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern folgt Realteilungsgrundsätzen

Leitsätze

Auf das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung aus dem mitunternehmerischen Vermögen finden die Grundsätze der Realteilung auch dann Anwendung, wenn die Abfindung nicht in der Übertragung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, sondern in der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter besteht (gegen BMF-Schreiben vom 20. Dezember 2016 IV C 6-S 2242/07/10002:004, BStBl I 2017, 36).

Tenor

1. Der Antrag des Beklagten, das Verfahren zum Ruhen zu bringen oder auszusetzen, wird abgelehnt.
 2. Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 4. Dezember 2014 14 K 2968/09 F wird als unbegründet zurückgewiesen.
- Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen. Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, an der der Beigeladene im Jahr 2002 als Kommanditist mit einer Einlage von 184.065,07 EUR (Anteil 36 %) beteiligt war. Mit Vertrag vom 16. Dezember 2002 wurde die Z-KG mit dem Beigeladenen als alleinigem Kommanditisten und der P-GmbH als Komplementärin ohne Kapitalbeteiligung gegründet. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der P-GmbH war der Beigeladene. Seine Kommanditeinlage von 50.000 EUR hatte der Beigeladene in Höhe von 5.000 EUR in bar und im Übrigen durch Einbringung seines Kommanditanteils an der Klägerin zu leisten. Die buchmäßig über die Einlage von 45.000 EUR hinausgehenden Vermögenswerte sollten in einer Kapitalrücklage zu erfassen sein.
- 2 Am 28. Dezember 2002 fassten die Gesellschafter der Klägerin einen Beschluss, der auch von dem Beigeladenen als Vertreter der Z-KG unterzeichnet wurde. Sie vereinbarten im Wesentlichen folgende Maßnahmen:
- 3 Der Beigeladene sollte zum 31. Dezember 2002 seine im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen an zwei ausländischen Kapitalgesellschaften zu Buchwerten zu Gunsten seines Darlehenskontos in die Klägerin einlegen. Zum 1. Januar 2003 sollte die Kommanditbeteiligung des Beigeladenen auf die Z-KG übergehen. Anschließend sollte die Z-KG als neue Gesellschafterin ihren Austritt aus der Klägerin erklären. In diesem Zusammenhang sollte sie einen der sechs Geschäftsbereiche der Klägerin übernehmen und fortführen. Die zu diesem Geschäftsbereich gehörenden Wirtschaftsgüter (Anlagevermögen, Vorräte), Arbeits- und sonstige Vertragsverhältnisse sollte die Z-KG "zu Buchwerten der Eröffnungsbilanz" der Klägerin zum 1. Januar 2003 übernehmen. Das zur steuerlichen Buchwertfortführung angepasste Kapitalkonto der Z-KG sowie deren Darlehenskonto sollten von den verbleibenden Gesellschaftern der Klägerin übernommen werden. Ausgleichszahlungen sollten nicht zu leisten sein, weil der Wert des Mitunternehmeranteils des Beigeladenen an der Klägerin dem Wert des Geschäftsbereichs entspreche.
- 4 Die Klägerin und die Z-KG behandelten die im Gesellschafterbeschluss vereinbarten Schritte insgesamt steuerneutral wie folgt:
- 5 Zum 31. Dezember 2002 wurden die beiden Kapitalbeteiligungen aus der Sonderbilanz des Beigeladenen bei der Klägerin ausgebucht und mit einem Gesamtbetrag von 262.953,64 EUR in die Gesamthandsbilanz der Klägerin eingebucht. Die Gegenbuchung erfolgte auf dem Konto 821 mit der Bezeichnung "Privateinl. []" und

- fürte im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu einer Erhöhung des Postens "Verbindlichkeiten gegenüber Kommanditisten", mit dem zum 31. Dezember 2002 eine Forderung des Beigeladenen gegenüber der Klägerin in Höhe von 141.807,89 EUR ausgewiesen wurde. Auf dem betreffenden Konto wurde entsprechend einer gesellschaftsvertraglichen Abrede auch der auf den Beigeladenen entfallende Fehlbetrag des Jahres 2002 erfasst. Zum Ausgleich des von der vormaligen Sonderbilanz abweichenden Einbuchungsbetrags für eine der beiden Kapitalbeteiligungen stellte die Klägerin für den Beigeladenen auf den 31. Dezember 2002 eine negative Ergänzungsbilanz auf, mit der der Wert der Beteiligung um 185.048,43 EUR abgestockt wurde.
- 6 Zum 1. Januar 2003 wurden das Kapitalkonto des Beigeladenen in Höhe von 184.065,08 EUR sowie die Darlehensverbindlichkeit der Klägerin gegenüber dem Beigeladenen von 141.807,89 EUR auf die Z-KG umgebucht. Sodann wurden ebenfalls auf den 1. Januar 2003 die nunmehr der Z-KG zugeordneten Kapital- und Darlehensstände von insgesamt 325.872,97 EUR sowie Wirtschaftsgüter des übernommenen Geschäftsbereichs mit einem Buchwert von insgesamt ebenfalls 325.872,97 EUR ausgebucht. Die negative Ergänzungsbilanz für den Beigeladenen führte die Klägerin im Jahr 2003 für die verbliebenen Gesellschafter entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen fort.
- 7 Die Z-KG führte in ihrer Bilanz auf den 1. Januar 2003 die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter fort. Den Betrieb des übernommenen Geschäftsbereichs übte die Z-KG anschließend in von der Klägerin angemieteten Räumlichkeiten aus.
- 8 Für das Streitjahr (2003) stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zunächst erklärungsgemäß mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Bescheid vom 18. November 2004 Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Gestalt eines Gewinns aus Gesamthandsbilanz von ... EUR fest. Nach einer Außenprüfung ging das FA davon aus, dass die Umstrukturierungen wirtschaftlich als das Ausscheiden des Beigeladenen aus der Klägerin gegen Sachwertabfindung mit Spitzenausgleich im Wege eines Tauschs zu würdigen seien. Im Ergebnis habe der Beigeladene einen dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) von ... EUR erzielt. Im Zusammenhang mit der Einlage der Auslandsbeteiligungen sei ein allen Gesellschaftern nach dem bisherigen Beteiligungsverhältnis zuzurechnender Gewinn von ... EUR entstanden. Die Klägerin habe aus dem Verkauf des Geschäftsbereichs an den Beigeladenen einen Gewinn von ... EUR erzielt, der den verbleibenden Gesellschaftern zuzurechnen sei.
- 9 Das FA erließ unter dem 14. August 2008 einen geänderten Feststellungsbescheid, mit dem als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein Gewinn aus Gesamthandsbilanz in Höhe von ... EUR festgestellt wurde. Gegen den Bescheid erhob die Klägerin Einspruch, dem das FA zunächst insoweit entsprach, als der dem Beigeladenen zugerechnete Gewinnanteil als nach § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG zur Hälfte steuerfrei behandelt wurde. Mit erneut geändertem Feststellungsbescheid vom 31. Oktober 2008 wurden deshalb Einkünfte aus Gewerbebetrieb von ... EUR festgestellt, die sich aus einem Gewinn aus Gesamthandsbilanz von ... EUR abzüglich steuerfrei bleibender ... EUR ergaben und wie folgt verteilt wurden:
- ...
- 10 Mit Einspruchsentscheidung vom 16. Juli 2009 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.
- 11 Zu dem Verfahren über die anschließend erhobene Klage der Klägerin lud das Finanzgericht (FG) den Beigeladenen bei.
- 12 Mit Urteil vom 4. Dezember 2014 14 K 2968/09 F hat das FG der Klage in vollem Umfang stattgegeben und die Einkünfte der Klägerin auf ... EUR festgestellt. Die Einkünfte wurden antragsgemäß wie folgt verteilt:
- ...
- 13 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 EStG.
- 14 Das FA beantragt zunächst, das hiesige Verfahren im Hinblick auf das beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) unter dem Az. 2 BvL 8/13 anhängige Verfahren nach § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 251 der Zivilprozessordnung (ZPO) ruhend zu stellen oder in entsprechender Anwendung des § 74 FGO

auszusetzen.

- 15 In der Sache beantragt das FA,
die Klage unter Aufhebung des Urteils vom 4. Dezember 2014 als unbegründet abzuweisen.
- 16 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 17 Der Beigeladene hat sich zu dem Verfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 18 Der Antrag des FA, das Verfahren zum Ruhen zu bringen oder auszusetzen, ist abzulehnen.
- 19 1. Die Voraussetzungen für die Anordnung einer Verfahrensruhe nach § 155 FGO i.V.m. § 251 ZPO sind nicht erfüllt.
- 20 Das Gericht hat das Ruhen des Verfahrens anzuordnen, wenn beide Parteien dies beantragen und anzunehmen ist, dass wegen Schwebens von Vergleichsverhandlungen oder aus sonstigen wichtigen Gründen diese Anordnung zweckmäßig ist (§ 251 Satz 1 ZPO). Im Streitfall fehlt es an einem übereinstimmenden Antrag der Verfahrensbeteiligten schon deshalb, weil die Klägerin weder selbst einen entsprechenden Antrag gestellt noch zumindest dem Antrag des FA zugestimmt hat.
- 21 2. Eine Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO ist nicht geboten.
- 22 a) Nach dieser Vorschrift kann das Gericht die Aussetzung des Verfahrens u.a. dann anordnen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet. Die Entscheidung über die Aussetzung des Verfahrens ist eine Ermessensentscheidung des Gerichts, bei der insbesondere prozessökonomische Gesichtspunkte und die Interessen der Beteiligten abzuwägen sind. Eine Aussetzung des Klageverfahrens entsprechend § 74 FGO kann auch dann geboten sein, wenn vor dem BVerfG bereits ein nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren gegen eine im Streitfall anzuwendende Norm anhängig ist, zahlreiche Parallelverfahren vorliegen und keiner der Verfahrensbeteiligten ein besonderes berechtigtes Interesse an einer Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der umstrittenen gesetzlichen Regelung trotz des beim BVerfG anhängigen Verfahrens hat (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, u.a. Beschlüsse vom 1. August 2012 IV R 55/11, und vom 9. Juni 2010 II B 154/09, jeweils m.w.N.).
- 23 b) Der I. Senat des BFH hat mit Beschluss vom 10. April 2013 I R 80/12 (BFHE 241, 483, BStBl II 2013, 1004) eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstößt, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist. Über das unter dem Az. 2 BvL 8/13 beim BVerfG anhängige Verfahren ist noch nicht entschieden.
- 24 Die Beantwortung der dort zu klärenden Frage ist entgegen der Auffassung des FA für die Entscheidung des hiesigen Rechtsstreits nicht vorgreiflich. Denn hier sind Wirtschaftsgüter nicht zwischen zwei Schwesterpersonengesellschaften übertragen worden, sondern von der Klägerin als Unterpersonengesellschaft auf die Z-KG als Oberpersonengesellschaft. Anders als Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften sind Übertragungen zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ausdrücklich geregelt. Soweit das FA im Rahmen einer zusammenfassenden Betrachtungsweise mehrerer Rechtsgeschäfte der Besteuerung einen anderen Sachverhalt zugrunde legen möchte und in der Folge von einer Übertragung zwischen nicht aneinander beteiligten Personengesellschaften ausgeht, folgt der Senat dem nicht (s. dazu nachstehend unter III.1.).

III.

- 25 Die Revision ist nicht begründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). In die Feststellung der Einkünfte der Klägerin für das Streitjahr sind keine Gewinne im Zusammenhang mit dem Ausscheiden des Beigeladenen und der Z-KG aus der Klägerin aufzunehmen.

- 26 1. Der Feststellung des Gewinns der Klägerin aus Gewerbebetrieb bzw. des dem Beigeladenen zuzurechnenden Anteils an den Einkünften als Mitunternehmer der Klägerin sind die Rechtsgeschäfte zugrunde zu legen, wie sie sich zivilrechtlich ereignet haben.
- 27 a) Wie der Senat in seinem Urteil vom 16. Dezember 2015 IV R 8/12 (BFHE 252, 141) ausgeführt hat, gibt es keinen allgemeingültigen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichem und sachlichem Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist. Grundlage der Steuerrechtsanwendung ist jeweils die verwirklichte zivilrechtliche Gestaltung. Erfüllt diese die Voraussetzungen des § 42 der Abgabenordnung (AO), entsteht der Steueranspruch nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO in der im Streitjahr noch geltenden Fassung so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Anderenfalls ist das Steuergesetz auf das zivilrechtlich verwirklichte Rechtsgeschäft anzuwenden. Bei der Auslegung des Steuergesetzes sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden, zu denen auch die am Zweck des Gesetzes orientierte Auslegung gehört. Diese kann dazu führen, dass eine Norm, deren Tatbestand dem Wortlaut nach verwirklicht sein kann, im Wege einer teleologischen Reduktion auf einen bestimmten Lebenssachverhalt nicht angewendet wird.
- 28 b) Anhaltspunkte für eine Gestaltung, die den Tatbestand des Gestaltungsmissbrauchs gemäß § 42 AO erfüllen könnte, sind für den Senat nicht ersichtlich. Insbesondere kann die Einbringung der Auslandsbeteiligungen des Beigeladenen in die Klägerin im Jahr 2002 nicht als missbräuchliche Erweiterung des Betriebsvermögens zum Zweck der Vermeidung eines Spitzenausgleichs angesehen werden. Ungeachtet dessen, ob eine Vergrößerung des Betriebsvermögens vor einer Realteilung überhaupt jemals als Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO gewürdigt werden kann, liegt hier eine solche Vergrößerung nicht vor. Denn die eingebrachten Auslandsbeteiligungen gehörten bereits als Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen zum Betriebsvermögen der Klägerin, so dass die Übertragung auf die Klägerin gegen Buchung auf einem Kapitalkonto des Beigeladenen (zur Qualifizierung s. unter III.2.b) nicht einmal als Einlage anzusehen war (vgl. BFH-Urteil vom 19. September 2012 IV R 11/12, BFHE 239, 76, Rz 14).
- 29 c) Im Streitfall sind FA und FG danach zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Übertragung des Kommanditanteils des Beigeladenen auf die Z-KG und das Ausscheiden der Z-KG aus der Klägerin sowie die im Vorjahr erfolgte Übertragung der Anteile des Beigeladenen an den Auslandsgesellschaften auf die Klägerin als einheitlicher Lebenssachverhalt zu würdigen und der Besteuerung zu unterwerfen seien. Vielmehr sind alle Rechtsgeschäfte je für sich unter die steuerrechtlichen Tatbestände zu subsumieren. Entscheidungserheblich sind dabei nur Tatbestände, die die Gewinnfeststellung des Streitjahrs beeinflussen können.
- 30 2. Die Übertragung der Kommanditanteile des Beigeladenen auf die Z-KG zum 1. Januar 2003 hat nicht zu einem Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils des Beigeladenen i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geführt.
- 31 a) Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist grundsätzlich als Veräußerung des Mitunternehmeranteils durch den Einbringenden an die Personengesellschaft zu verstehen ("tauschähnlicher Vorgang", vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1987 IV R 93/85, BFHE 151, 181, BStBl II 1988, 374; vom 21. Juni 1994 VIII R 5/92, BFHE 174, 451, BStBl II 1994, 856, und vom 18. September 2013 X R 42/10, BFHE 242, 489, BStBl II 2016, 639). Die dabei vom Einbringenden nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielten Einkünfte sind Bestandteil der insgesamt aus der Mitunternehmerschaft bezogenen Einkünfte. Sie werden deshalb in die gesonderte und einheitliche Feststellung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO einbezogen.
- 32 Soweit § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in seiner für das Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG) für eine solche Einbringung Sonderregelungen enthält, gehen diese als spezielleres Gesetz den Regelungen des § 16 EStG vor. Nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG darf die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz mit dem Buchwert ansetzen. Dieser Wert gilt nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Demzufolge entsteht nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage durch die Einbringung eines Mitunternehmeranteils unter Wahl der Buchwertfortführung kein Veräußerungsgewinn, wenn der Einbringende nur Gesellschaftsrechte oder aber neben den Gesellschaftsrechten andere Gegenleistungen erhält und die Summe der Gutschrift auf einem Kapitalkonto der Personengesellschaft und des gemeinen Werts der Gegenleistung den Buchwert des eingebrachten Mitunternehmeranteils nicht übersteigt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 242, 489, BStBl II 2016, 639).

- 33 b) Danach ist im Streitfall durch die Einbringung des Mitunternehmeranteils, der in Ermangelung von Sonderbetriebsvermögen zum Zeitpunkt der Einbringung nur aus dem Gesellschaftsanteil des Beigeladenen an der Klägerin bestand, kein Gewinn entstanden. Denn nach den Feststellungen des FG erhielt der Beigeladene von der Z-KG ausschließlich Gutschriften auf Kapitalkonten in Höhe des Buchwerts seines Kapitalkontos sowie des als Gesellschafterdarlehenskonto bezeichneten, aber Eigenkapital der Klägerin ausweisenden Kontos. Der Vorgang wurde steuerneutral durchgeführt, indem die Z-KG die Buchwerte des Beigeladenen fortführte und dem Beigeladenen keine über die Gewährung von Gesellschaftsrechten hinausgehende Gegenleistung gewährte.
- 34 3. Das Ausscheiden der Z-KG aus der Klägerin hat ebenfalls nicht zu einem Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils durch die Z-KG geführt.
- 35 a) Scheidet ein Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft gegen Erhalt einer Abfindung aus, wird dieser Vorgang nach ständiger Rechtsprechung als Veräußerung des Mitunternehmeranteils an die verbleibenden Mitunternehmer beurteilt und erfüllt den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Dezember 1996 IV R 77/93, BFHE 183, 379, BStBl II 1998, 180, und vom 9. Juli 2015 IV R 19/12, BFHE 249, 555, BStBl II 2015, 954). Mit Urteil vom 17. September 2015 III R 49/13 (BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37) hat der BFH davon abweichend das Ausscheiden gegen eine aus einem Teilbetrieb bestehende Abfindung nicht als Veräußerung, sondern als Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 Alternative 1 EStG behandelt und darauf die Regelungen über die Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG angewendet. Dabei hat er ausdrücklich offengelassen, ob die von ihm entwickelten Grundsätze auch auf das Ausscheiden gegen Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern zu übertragen sind. Der erkennende Senat bejaht diese Frage jetzt aus den schon in jenem Urteil genannten Gründen. Nicht nur bei Sachwertabfindungen mit Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen (so jetzt Bundesministerium der Finanzen --BMF-- im Schreiben vom 20. Dezember 2016 IV C 6-S 2242/07/10002:004, BStBl I 2017, 36), sondern in allen Fällen einer Sachwertabfindung ist das Ausscheiden des Mitunternehmers als Aufgabe seines Mitunternehmeranteils zu behandeln. Dann erhält --wie der BFH in dem Urteil in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37, Rz 38 ausgeführt hat-- die Bezugnahme des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG eine eigenständige Bedeutung und dieser Aufgabetatbestand einen klaren sachlichen Anwendungsbereich. Auf alle Fälle einer solchen Aufgabe sind die Regelungen der Realteilung anzuwenden, denn § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG betrifft Realteilungen mit Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und einzelnen Wirtschaftsgütern gleichermaßen. Soweit für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Realteilung besondere Bedingungen gelten sollen, sind diese allein in § 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG geregelt. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG findet auf diese Vorgänge keine Anwendung, denn selbst wenn die dortige Voraussetzung einer Minderung von Gesellschaftsrechten auch den Fall des Ausscheidens aus der Personengesellschaft umfassen sollte, wäre die Regelung in § 16 Abs. 2 und Abs. 3 EStG die speziellere, weil genau auf den Fall des Ausscheidens bezogene Norm.
- 36 b) Danach sind die Voraussetzungen für ein ergebnisneutrales Ausscheiden der Z-KG aus der Klägerin erfüllt.
- 37 Die Z-KG war durch Einbringung des Mitunternehmeranteils des Beigeladenen im Zeitpunkt des Ausscheidens Mitunternehmerin der Klägerin. Dass Einbringung des Anteils und Ausscheiden unmittelbar nacheinander stattgefunden haben, steht dem Übergang der Mitunternehmerstellung auf die Z-KG nicht entgegen. Es kann dahinstehen, ob der Erwerb der Mitunternehmerstellung überhaupt von einer zeitlichen Komponente abhängt oder ob bereits jeder Durchgangserwerb ausreicht. Denn wenn --wie hier-- ein Mitunternehmeranteil zum Buchwert in eine Personengesellschaft eingebracht wird, ergibt sich die Mitunternehmerstellung der Zielgesellschaft schon aus deren Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des Einbringenden (§ 24 Abs. 4 Halbsatz 1, § 22 Abs. 1, § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG).
- 38 Zur Abfindung erhielt die Z-KG ausschließlich Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Klägerin, die zu dem von der Z-KG übernommenen Geschäftsbereich gehörten. Die Buchwerte dieser Wirtschaftsgüter waren zwingend nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG fortzuführen. Tatsächlich sind Klägerin und Z-KG auch in dieser Weise verfahren.
- 39 4. Aus der Übertragung der Auslandsbeteiligungen des Beigeladenen auf die Klägerin im Dezember 2002 waren im Streitjahr keine gewinnerhöhenden Folgerungen zu ziehen.
- 40 Es kann dahinstehen, ob die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens auf die Klägerin unter die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG fiel und eine Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG in Gang gesetzt hat. Selbst wenn dies der Fall wäre und die Vorgänge im Streitjahr eine Verletzung der Sperrfrist bedeuten könnten, hätte sich der Gewinn des Streitjahrs dadurch nicht erhöht. Denn eine Sperrfristverletzung hat nur zur Folge, dass die fristauslösende Übertragung rückwirkend nicht zum Buchwert, sondern zum Teilwert durchzuführen war und damit nachträglich ein Gewinn im Übertragungsjahr entsteht. In Folgejahren kommt es

nicht zu einer Gewinnerhöhung.

- 41 5. Dass die Übertragungsvorgänge auf einem einheitlichen Plan beruhen und in einem engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt worden sind, führt nicht dazu, dass dem Ansatz der Buchwerte für den eingebrachten Mitunternehmeranteil oder die als Sachwertabfindung übertragenen Wirtschaftsgüter Bedenken entgegenstehen.
- 42 a) Sowohl § 24 Abs. 2 und Abs. 3 UmwStG als auch § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG verfolgen den Zweck, Umstrukturierungen von Personenunternehmen zu erleichtern. Die betreffenden Vorgänge sollen mit Rücksicht auf die Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit des Mitunternehmers und die dadurch bestehende Möglichkeit zur Fortführung etwaiger stiller Reserven im neuen Betriebsvermögen keiner allein durch den Übertragungsvorgang ausgelösten Ertragsbesteuerung unterliegen. Soweit sich dabei ein Anteil an den stillen Reserven von einem Mitunternehmer auf einen anderen Mitunternehmer verlagert, wird dies vom Gesetz grundsätzlich in Kauf genommen, um die Umstrukturierung zu ermöglichen. In bestimmten ausdrücklich geregelten Fällen wird die Verlagerung stiller Reserven allerdings im Ergebnis nicht ermöglicht. Diese Ausnahmeregeln bringen nach Meinung des Senats abschließend zum Ausdruck, wo eine Beschränkung des Buchwertprivilegs trotz zunächst eingetretener Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen stattfinden soll. Eine weiter gehende teleologische Beschränkung des Buchwertansatzes kommt für derartige Fälle nicht in Betracht.
- 43 b) Danach steht auch im Streitfall dem Ansatz der Buchwerte der von § 24 UmwStG und von § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG verfolgte Zweck nicht entgegen. Die Kumulation der Übertragungen zum Buchwert hat nicht zu einem dem Zweck der beiden Normen widersprechenden Ergebnis geführt. Soweit die Übertragungen zu einer Verlagerung stiller Reserven geführt haben sollten, hat diese allein zwischen den bisherigen Mitunternehmern der Klägerin stattgefunden. Dem steht nicht entgegen, dass ein Teil der stillen Reserven durch die Übertragungen in das Gesamthandsvermögen der Z-KG verlagert worden ist. Denn am Vermögen der Z-KG ist allein der Beigeladene beteiligt. Die Verlagerung stiller Reserven in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, an deren Vermögen nur Personen beteiligt sind, die vor der Betriebsaufgabe der Personengesellschaft oder vor dem Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung aus dem Gesellschaftsvermögen an dem Vermögen der Personengesellschaft beteiligt waren, entspricht dem Zweck der Regelung in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG (BFH-Urteil in BFHE 252, 141, Rz 20). Zweckwidrigen Übertragungen wird durch die Sperrfristregelung in § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG entgegengewirkt. Umstände, aus denen sich im Streitfall eine Verletzung der Sperrfrist ergeben könnte, kann der Senat den getroffenen Feststellungen nicht entnehmen.
- 44 c) Auch sofern die Buchwertfortführung im Streitjahr mit einer Buchwertübertragung im Vorjahr in Zusammenhang stehen würde, wäre dies unschädlich. Deshalb kann dahinstehen, ob für die Übertragung der zum Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen gehörenden Auslandsbeteiligungen auf die Klägerin im Jahr 2002 der Buchwert anzusetzen war.
- 45 Waren die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG für den Ansatz des Buchwerts auch unter Beachtung der Sperrfristregelung in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG im Ergebnis erfüllt, können die Übertragungen im Streitjahr die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens nicht nachträglich als vom Gesetzgeber missbilligte Transaktion erscheinen lassen. Eine negative Wirkung auf die Folgeübertragungen kann der Übertragung des Sonderbetriebsvermögens dann ebenfalls nicht beigemessen werden.
- 46 Waren die Voraussetzungen für den Ansatz des Buchwerts indessen nicht erfüllt, käme es schon deshalb nicht zu einer Kumulation von Buchwerttransfers. Die dann zur Aufdeckung stiller Reserven führende Übertragung des Sonderbetriebsvermögens könnte keine negativen Auswirkungen auf die Fortführung der insoweit angehobenen Buchwerte im Streitjahr haben.
- 47 6. Die Sache ist entscheidungsreif. Die Revision ist zurückzuweisen, weil das FG zwar mit anderer Begründung, aber im Ergebnis zu Recht den Übertragungen keine gewinnerhöhenden Folgen zugemessen hat.
- 48 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung zu den außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen beruht auf § 139 Abs. 4 FGO.

Siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 40/17 vom 21.6.2017](#)