

## **BFH: Anteile im Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang mit der Abspaltung eines Teilbetriebs**

Stellen Anteile an einer Kapitalgesellschaft, welche einen Teilbetrieb auf eine andere Kapitalgesellschaft abspaltet, notwendiges Sonderbetriebsvermögen II eines Gesellschafters dar, bleiben auch die diesem Gesellschafter infolge der Abspaltung zugeteilten Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger bis zu ihrer Entnahme notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dieses Gesellschafters. Allerdings kann eine Gewinnrealisierung – sowohl aufgrund des Anteilstauschs der Anteile an der übertragenden Gesellschaft gegen die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft als auch aufgrund einer Entnahme der zugeteilten Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger aus dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II – resultieren.

### **Sachverhalt**

An der Klägerin, einer KG, waren als Kommanditisten die Eheleute A und B zu jeweils 50 % beteiligt. In deren jeweiligen Sonderbetriebsvermögen befanden sich Anteile an einer AG, an der die Kommanditisten zu je 50 % beteiligt waren. Mit Spaltungsvertrag vom 30.06.2010 übertrug die AG einen Teilbetrieb auf die Z-GmbH, deren alleiniger Anteilseigner zunächst der A war. Für das übertragene Vermögen teilte die Z-GmbH den Aktionären der AG im Wege der Kapitalerhöhung neue Geschäftsanteile (in Höhe von jeweils 100 Euro) zu. Nach der im Rahmen der Abspaltung erfolgten Kapitalerhöhung waren A zu 99,6 % und B zu 0,4 % an der Z-GmbH beteiligt. Die Anteile an der Z-GmbH wurden als Privatvermögen von A und B behandelt.

Das Finanzamt war der Auffassung, dass eine disquotale Abspaltung des Teilbetriebs mit einer Wertverschiebung von B auf A vorliegt, die als Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen des B im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG zu werten ist und erhöhte die Sonderbetriebsvermögen des B entsprechend. Das FG widersprach der Auffassung des Finanzamts und kam zu dem Schluss, dass es sich bei der Wertveränderung der zum Betrieb der KG gehörenden Beteiligung nicht um ein selbständiges, von der Beteiligung abzugrenztes Wirtschaftsgut handelt und folglich keine steuerbare Entnahme vorliegt.

### **Entscheidung**

Der BFH konnte mangels Sachverhaltsfeststellungen nicht beurteilen, ob die GmbH-Anteile von A und B statt als Privatvermögen als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der KG zu behandeln sind und wies die Sache an das FG zurück.

#### Keine disquotale Abspaltung

Entgegen der Auffassung des Finanzamts handelt es sich nach dem BFH nicht um eine disquotale Abspaltung, weil im Wege der Kapitalerhöhung um insgesamt 200 Euro von der GmbH als übernehmender Rechtsträger A und B als Anteilsinhabern der AG jeweils ein neuer GmbH-Geschäftsanteil in Höhe von 100 Euro zugeteilt worden ist, also in dem Verhältnis, das der Beteiligung von A und B an der AG (jeweils 50 %) entsprach (vgl. § 128 S. 1 UmwG).

#### Betriebsaufspaltung als entscheidende Voraussetzung für notwendiges SBV II der GmbH-Anteile

Das FG habe insbesondere keine Feststellungen zum Vorliegen einer Betriebsaufspaltung zwischen der KG (Besitzgesellschaft) und GmbH (Betriebsgesellschaft) getroffen. Wäre eine Betriebsaufspaltung zu bejahen, wären nach dem BFH auch die GmbH-Anteile von A und B einschließlich der im Rahmen der Abspaltung neu zugeteilten Anteile notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der KG. Bisher in den Anteilen an der AG verkörperte stille Reserven gehörten dann zu den Anteilsrechten von A und B an der GmbH, so dass die nämlichen stillen Reserven (weiterhin) als Sonderbetriebsvermögen II bei der KG steuerverstrickt wären.

#### Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger bleiben notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

Der BFH stellt klar, dass Anteile am übernehmenden Rechtsträger, die einem Gesellschafter infolge einer Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG zugeteilt wurden, notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bleiben (bis sie entnommen werden), vorausgesetzt, dass auch die Anteile am übertragenden Rechtsträger notwendiges Sonderbetriebsvermögen II waren (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996, XI R 52/95).

#### Gewinnrealisierung durch einen Anteilstausch der AG-Anteile gegen GmbH-Anteile

Nach Auffassung des BFH hat das FG weiter zu prüfen, inwieweit es zu einer Gewinnrealisierung bereits durch einen „Tausch“ der Anteile an der AG als übertragender Rechtsträger gegen Anteile an der GmbH als übernehmender Rechtsträger gekommen ist.

Gemäß § 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG kann ein Rechtsträger von seinem Vermögen einen Teil abspalten zur Aufnahme durch Übertragung dieses Teils auf einen bestehenden Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften dieses Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers. Die in Form eines „Anteilstauschs“ gewährten Mitgliedschaftsrechte seien eine Gegenleistung des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers. Gemäß § 13 Abs. 1 UmwStG, der gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 UmwStG entsprechend gilt, gelten die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten als mit diesem Wert angeschafft.

Nach dem BFH komme es auf die von der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rz. 13.03) und die in der Literatur vertretenen Auffassung, nach der § 13 UmwStG keine Anwendung findet, soweit es aufgrund der Umwandlung zu einer Wertverschiebung zwischen den Anteilen der beteiligten Anteilseigner kommt, nicht an. Entscheidender sei vielmehr, dass das im UmwG vorgefundene Bild eines „Anteilstauschs“ auch im Steuerrecht bestätigt werde. Nach dem BFH habe das FG allerdings zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 UmwStG, u.a. ein Antrag auf Buchwertfortführung, vorliegen. Lügen diese Voraussetzungen vor, dann stünde fest, dass im Rahmen des „Anteilstauschs“ selbst (noch) keine Gewinnrealisierung eingetreten sei.

#### Entnahme der neu zugeteilten GmbH-Anteile zu betriebsfremden Zwecken

Als letzten Schritt habe das FG zu prüfen, ob eine gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme der neu zugeteilten GmbH-Anteile zu betriebsfremden Zwecken (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) aus dem Sonderbetriebsvermögen II von A und B vorliege. Im Anschluss an den „Anteilstausch“ könne es nämlich zu einer weiteren oder erstmaligen Gewinnrealisierung durch eine entsprechende Entnahme kommen.

#### **Betroffene Normen**

§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG a.F., §§ 13 und 15 UmwStG

Streitjahr 2010

#### **Vorinstanz**

Finanzgericht München, Urteil vom 02.11.2017, 13 K 1170/15, siehe [Deloitte Tax News](#)

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 28.05.2020, [IV R 17/17](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

#### **Weitere Fundstellen**

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, S. 1314, Rz. 13.03

BFH, Urteil vom 18.12.1996, XI R 52/95, BStBl. II 1997, S. 351

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.