

BFH: Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG durch Formwechsel einer Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten

Im Rahmen einer mehrstöckigen Personengesellschaft begründet ein Formwechsel einer Oberpersonengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten innerhalb von sieben Jahren nach einer Buchwertübertragung eines Betriebsgrundstücks im Sinne des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG von einer Tochterpersonengesellschaft auf eine Einzelpersonengesellschaft einen Verstoß gegen die Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 5 S. 6 EStG. Der Umfang des Teilwertansatzes nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG bestimmt sich nach den vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnissen im Zeitpunkt der Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG.

Sachverhalt

Personenobergesellschaft einer mehrstöckigen Personengesellschaft war die M KG. An der M KG war u.a. eine E GmbH zu 11% beteiligt. Die M AG war alleinige Kommanditistin der T KG, welche ihrerseits alleinige Kommanditistin der E KG war. Im Streitjahr 2010 brachte die T KG ein Betriebsgrundstück in ihre 100%ige Tochtergesellschaft E KG ein. Die T KG behandelte diese Übertragung als eine Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG.

Im Jahr 2012 kam es zu diversen Umstrukturierungen im Gesellschafterbestand der M KG. Unter anderem hat die P GmbH von der E GmbH einen „rechnerisch unbedeutenden Zwerganteil“ an der M KG im Wege der Sonderrechtsnachfolge erworben. Die E GmbH wurde auf die M KG verschmolzen. Darüber hinaus wurde im Jahr 2012 die M KG formwechselnd in die M GmbH umgewandelt. Anschließend wurde auch die T KG formwechselnd in die T GmbH umgewandelt. Die Formwechsel wurden steuerrechtlich zu Buchwerten durchgeführt.

Das Finanzamt und das FG waren der Auffassung, dass der Formwechsel der M KG bzw. der nachfolgende Formwechsel der T KG zu einem Verstoß gegen die siebenjährige Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 5 S. 6 EStG führt. Wegen der 100%-igen Beteiligung an der E KG sei mittelbar der Anteil einer Körperschaft am übertragenen Betriebsgrundstück zu 100% begründet worden. Folglich sei rückwirkend auf den Zeitpunkt der Grundstücksübertragung der Teilwert auch zu 100% anzusetzen.

Entscheidung

Der BFH schließt sich der Auffassung an, dass auch ein Formwechsel einer Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten einen Verstoß gegen die Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 5 S. 6 EStG begründen kann. Allerdings bestimmt sich der Umfang des Teilwertansatzes nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG auch dann nach den vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnissen im Zeitpunkt der Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG (und nicht im Zeitpunkt des Sperrfristverstoßes), wenn sich der mittelbare Anteil einer an der formgewechselten Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligten Kapitalgesellschaft an dem nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut bis zum Sperrfristverstoß verringert. Der BFH weist die Sache allerdings an das FG zurück, da insbesondere nicht zweifelsfrei feststehe, ob die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG vorgelegen haben.

Gesetzliche Grundlagen

Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert des übertragenen Wirtschaftsguts anzusetzen.

Begründet oder erhöht sich der Anteil einer Körperschaft am übertragenen Wirtschaftsgut

bereits im Zuge der Übertragung unmittelbar oder mittelbar, liegt ein Anwendungsfall von § 6 Abs. 5 S. 5 EStG vor. Auch im Fall des § 6 Abs. 5 S. 5 EStG ist die Rechtsfolge der Ansatz des Teilwerts des übertragenen Wirtschaftsguts.

Keine Anwendung von § 6 Abs. 5 S. 5 EStG

Liegen die Voraussetzungen für eine Übertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG im Streitjahr vor, sei der Tatbestand des § 6 Abs. 5 S. 5 EStG nicht erfüllt. Im Zuge der Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG wurde kein Anteil einer Körperschaft am übertragenen Wirtschaftsgut begründet oder erhöht.

Formwechsel als Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG

Liegt eine Übertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG vor, sei durch den Formwechsel der M KG in die M GmbH dem Grunde nach ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG erfolgt.

Der Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG erfasse jede „aus einem anderen Grund“ erfolgende unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut, welche einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nachgelagert ist. Die bezeichnete Anteilsveränderung müsse nicht aufgrund eines (zivilrechtlichen oder ertragsteuerrechtlichen) Rechtsträgerwechsels erfolgen. Damit könne auch der zivilrechtlich die Identität wahrende Formwechsel nach den §§ 190 ff. des Umwandlungsgesetzes ein „anderer Grund“ im Sinne des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG sein (vgl. auch BMF-Schreiben vom 8.12.2011, Rz. 34). § 6 Abs. 5 S. 6 EStG verlange lediglich, dass zeitlich der Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG nachfolgend ein unmittelbarer oder mittelbarer Anteil eines Körperschaftsteuersubjekts an dem Wirtschaftsgut begründet wird oder sich erhöht. Dabei sei unerheblich, ob dies dadurch geschieht, dass die das Wirtschaftsgut aufnehmende Mitunternehmerschaft oder --bei mehrstöckigen Personengesellschaften-- eine Oberpersonengesellschaft in ein Körperschaftsteuersubjekt formwechselnd umgewandelt werde.

Weiter bestätigt der BFH, dass § 6 Abs. 5 S. 6 EStG keine Missbrauchsabsicht voraussetzt.

Keine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG

Nach dem BFH ist der Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG auch nicht einschränkend im Wege der teleologischen Reduktion dahin auszulegen, dass ein Sperrfristverstoß ausscheidet, wenn die Anteilsbegründung durch einen Formwechsel der Oberpersonengesellschaft nach § 25 Satz 1, § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG zu Buchwerten erfolgt und wenn im Zeitpunkt des Formwechsels an der Oberpersonengesellschaft (auch) natürliche Personen als Mitunternehmer vermögensmäßig beteiligt sind, die bereits an dem nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG übertragenen Betriebsgrundstück (mittelbar) vermögensmäßig beteiligt waren. Eine teleologische Reduktion komme grundsätzlich dann nicht in Betracht, wenn der weite Wortlaut der Vorschrift Folge einer bewussten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers ist. So entspreche der weite Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG dem weiten Sinn und Zweck dieser Regelung, nämlich von vornherein den Transfer von stillen Reserven aus dem Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime zu verhindern.

Auch das Argument, dass bei einer anderen Reihenfolge der Verträge – zuerst steuerneutrale formwechselnde Umwandlung der T KG in eine Kapitalgesellschaft, erst dann Übertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG durch die T GmbH auf die E KG die stillen Reserven in dem Betriebsgrundstück nicht hätten besteuert werden müssen, helfe in diesem Zusammenhang nicht weiter. Anknüpfungspunkt für die steuerrechtliche Beurteilung sei der tatsächlich verwirklichte und nicht ein hypothetischer Sachverhalt (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2018, I R 48/15).

Umfang des rückwirkenden Teilwertansatzes

Allerdings habe das FG zu Unrecht einen rückwirkenden Teilwertansatz in voller Höhe bejaht. Verringere sich bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft der mittelbare Anteil einer an der formgewechselten Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligten Kapitalgesellschaft an dem nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut bis zum Formwechsel (Sperrfristverstoß), bestimme sich der Umfang des rückwirkenden Teilwertansatzes nach § 6 Abs. 5 S. 6 EStG nach den vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnissen im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG.

Zwar regle § 6 Abs. 5 S. 6 EStG nicht ausdrücklich, ob bei einem Formwechsel innerhalb der Sperrfrist zur Bestimmung des Umfangs des Teilwertansatzes die Beteiligungsverhältnisse am übertragenen Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Formwechsels (Sperrfristverstoßes) oder diejenigen im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG maßgeblich sind. Nach Auffassung des BFH sei gemäß dem Zweck der Regelung des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG, nämlich

die im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG vorhandenen stillen Reserven zu besteuern, die in den körperschaftsteuerrechtlichen Bereich wechseln, auf den Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG abzustellen.

Zurückverweisung an das FG

Für den BFH ist nicht abschließend nachprüfbar, ob die Voraussetzungen nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG vorgelegen haben. Unter anderem sei unklar, ob die T KG im Streitjahr überhaupt das wirtschaftliche Eigentum an dem Betriebsgrundstück auf die E KG übertragen habe.

Betroffene Normen

§ 6 Abs. 5 S. 6 EStG, § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

Streitjahr 2010

Anmerkungen

Praxishinweis:

Die Entscheidung bestätigt erneut den für die Praxis wichtigen Hinweis, dass jegliche Umstrukturierungen in einer Unternehmensgruppe innerhalb einer noch geltenden Sperrfrist äußerst sorgfältig zu prüfen sind. Darüber hinaus sollte die Zielstruktur möglichst frühzeitig festgelegt werden. Denn - wie im Urteilsfall - kann auch insbesondere die Reihenfolge der einzelnen Schritte für die steuerlichen Konsequenzen entscheidend sein. Wäre im Streitfall die formwechselnde Umwandlung der T KG in eine Kapitalgesellschaft als erster Schritt und die Übertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG durch die T GmbH auf die EKG als zweiter Schritt erfolgt, hätten die stillen Reserven in dem Betriebsgrundstück nicht besteuert werden müssen.

Vorinstanz

FG Niedersachsen, Gerichtsbescheid vom 26.10.2018, 3 K 173/16, siehe [Deloitte Tax News](#)

Fundstelle

BFH, Urteil vom 15.07.2021, [IV R 36/18](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 08.12.2011, BStBl. I 2011, S. 1279

BFH, Urteil vom 24.01.2018, I R 48/15, BStBl. II 2019, S. 45, siehe [Deloitte Tax News](#)

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.