

BMF: Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils

Aktuell:

- [BMF-Schreiben vom 05.05.2021](#)

Das BMF hat sein Schreiben zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG aktualisiert. Die Änderungen gegenüber dem Vorgängerschreiben vom 20.11.2019 beruhen im Wesentlichen auf Anpassungen an die Entscheidung des BFH vom 10.09.2020 (IV R 14/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)), welcher sich das BMF anschließt. Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und zeitgleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG nicht zulässig. Die Finanzverwaltung hat ihre noch im Vorgängerschreiben enthaltene zeitraumbezogene bzw. tageweise Prüfung, welche Übertragungen am selben Tag als „zeitgleich“ behandelt, aufgegeben. Nach dem aktuellen Schreiben vom 05.05.2021 ist bei der Prüfung, ob die Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen und die Veräußerung an Dritte oder die Überführung ins Privatvermögen zeitgleich vorgenommen werden, auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen abzustellen. Hierfür ist eine zeitpunktbezogene Prüfung vorzunehmen, bei der der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO) maßgeblich ist. Mehr siehe unter „Anmerkung“.

[BMF, Schreiben vom 05.05.2021, IV C 6 - S 2240/19/10003 :017](#)

- [Verfügung vom Bayerischen Landesamt für Steuern vom 15.12.2020](#)

§ 6 Abs. 3 EStG ist anzuwenden, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs oder Teilbetriebs unentgeltlich in der Weise auf eine Mitunternehmerschaft übertragen werden, dass sie teils in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft und teils in das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer oder vollständig in die jeweiligen Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer bei dieser Mitunternehmerschaft übergehen. Nach einer aktuellen Verfügung vom Bayerischen Landesamt für Steuern vom 15.12.2020 muss die übernehmende Mitunternehmerschaft spätestens mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf diese gegründet werden. Eine nachträgliche Gründung der Mitunternehmerschaft nach Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums stehe der Buchwertfortführung entgegen.

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.12.2020, S 2242.2.1-57/11 St32

BMF-Schreiben vom 20.11.2019:

Das BMF hat sein Schreiben zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG umfassend überarbeitet. Die Aktualisierungen beruhen im Wesentlichen auf aktueller BFH-Rechtsprechung. Insbesondere erfolgt eine Abkehr von der bislang vorgenommenen Gesamtplanbetrachtung.

Hintergrund

Das BMF hat in einem aktualisierten Schreiben vom 20.11.2019 zu Zweifelsfragen in Bezug auf die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG insbesondere im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen und von Anteilen an Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen Stellung genommen.

Das BMF gibt seine bisherige Gesamtplanbetrachtung auf und folgt der BFH-Rechtsprechung zur unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen in mehreren Schritten zum Buchwert. Für den Bereich der Tarifvergünstigung der §§ 16, 34 EStG hält das BMF aber an seiner Gesamtplanbetrachtung fest. Außerdem lässt nun auch das BMF die vom BFH geforderte gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs.

5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG zu.

Verwaltungsanweisung

Im Folgenden werden die grundlegenden Aussagen der Verwaltungsanweisung zusammengefasst und die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Vorgängerschreiben vom 03.03.2005 mit Ergänzung vom 07.12.2006 kursiv dargestellt. Die Änderungen beruhen insbesondere auf aktueller BFH-Rechtsprechung.

Persönlicher Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG

Übertragende und Aufnehmende können natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften sein. *Aufnehmende kann auch eine Stiftung sein.* In den Fällen der Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils sowie der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen ist die Übertragung nur auf natürliche Personen zulässig.

Bei den grundsätzlich unter § 6 Abs. 3 EStG fallenden unentgeltlichen Übertragungen von einer oder auf eine Kapitalgesellschaft gehen die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 KStG oder der verdeckten Einlage vor (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1990, VIII R 17/85).

Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils

Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

Erfolgt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils oder die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer, steht dies der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen. Die unentgeltliche Übertragung eines im Ganzen verpachteten gewerblichen Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts ist dagegen kein von § 6 Abs. 3 EStG erfasster Vorgang (vgl. BFH-Urteil vom 25.01.2017, X R 59/14).

Behandlung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Wird der gesamte Anteil des Mitunternehmers an der Gesellschaft übertragen, setzt § 6 Abs. 3 S. 1 EStG voraus, dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die im Zeitpunkt der Übertragung für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind (funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen), übertragen werden. Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und zeitgleich („oder taggleich“ gestrichen durch BMF-Schreiben vom 05.05.2021, vgl. neue Rn 9a) in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist eine Buchwertfortführung nicht zulässig, *weil sich das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zum Zeitpunkt der Entnahme noch im Betriebsvermögen des Übertragenden befand und daher gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs übertragen werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16).*

Keine Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG

a) Umstrukturierung und Überführung oder Übertragung

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen nach § 6 Abs. 5 EStG funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen zum Buchwert übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt, *ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG gleichwohl auf die Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils anwendbar. Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG ist möglich (vgl. BFH-Urteile vom 02.08.2012, IV R 41/11 und vom 12.05.2016, IV R 12/15), sie darf jedoch keine Betriebszerschlagung zur Folge haben. Diese Grundsätze sind bei der Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft entsprechend anzuwenden.*

b) Funktionsfähige betriebliche Einheit versus Betriebszerschlagung

Für die Buchwertfortführung ist zeitpunktbezogen zu prüfen, ob auch nach der Auslagerung gem. § 6 Abs. 5 EStG noch eine funktionsfähige betriebliche Einheit nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen werden kann. Voraussetzung hierfür ist, dass das nach der Auslagerung von Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 EStG noch verbleibende „Restbetriebsvermögen“ für sich gesehen wirtschaftlich lebensfähig ist und dieses weiterhin alle Merkmale eines Betriebs oder Teilbetriebs i. S. d. § 16 EStG erfüllt. Stellt das nach der Auslagerung verbleibende „Restbetriebsvermögen“ keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr dar, liegt hinsichtlich des verbleibenden „Restbetriebsvermögens“ eine Betriebszerschlagung und damit grundsätzlich eine nicht nach § 16 Abs. 4, § 34 EStG steuerbegünstigte Betriebsaufgabe vor.

c) Aufdeckung der stillen Reserven im Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen

Wird aufgrund einheitlicher Planung zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen oder zum gemeinen Wert veräußert, kann der Mitunternehmeranteil gleichwohl nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert übertragen werden, sofern es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt (vgl. BFH-Urteil vom 09.12.2014, IV R 29/14).

d) Zeitlich gestreckte Aufgabe eines Mitunternehmeranteils (§§ 16, 34 EStG)

Die Aufgabe einer betrieblichen Einheit und damit auch eines Mitunternehmeranteils kann in mehreren Schritten zeitlich gestreckt (hier gilt eine Frist von bis zu 18 Monaten) als einheitlicher Vorgang erfolgen. In diesen Fällen entsteht ein insgesamt nach §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigter Gewinn (vgl. BFH-Urteile vom 19.05.2005, IV R 17/02 und vom 30.08.2007, IV R 5/06).

Weitere Anwendung des Gesamtplangedankens bei § 16 Abs. 4 und § 34 EStG

Übereinstimmend mit der BFH-Rechtsprechung ist der Gedanke des Gesamtplans im Rahmen der Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG auch weiterhin anzuwenden. Der Gesamtplangedanke dient in diesem Bereich der Verwirklichung des Zwecks der Vergünstigungen nach § 16 Abs. 4 und § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht ungemildert dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.2014, IV R 57/11).

Behandlung von funktional nicht wesentlichem Betriebsvermögen

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen entnommen oder nach § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG im Hinblick auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils uneingeschränkt anwendbar. Der Buchwertfortführung steht es auch nicht entgegen, wenn ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen, jedoch für die Mitunternehmerschaft funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wird.

Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

Übertragung bei funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Die oben dargestellten Grundsätze sind entsprechend anzuwenden. Zusätzlich gilt Folgendes:

a) Quotale Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen und eines Teils des Sonderbetriebsvermögens (§ 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG)

Im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen ist § 6 Abs. 3 S. 1 EStG auch dann anwendbar, soweit das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen quotale nicht in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2000, IV R 51/98).

b) Disquotale Übertragung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen nicht oder in geringerem Umfang (unterquotale) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, liegt insgesamt eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor, wenn der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. Voraussetzung für eine Buchwertübertragung ist dabei nicht, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen dauerhaft zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört.

Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotale) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, handelt es sich ausschließlich (und einheitlich) um eine unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder eine

unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG ohne Lauf einer Sperrfrist (vgl. BFH-Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11).

Übertragung bei funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

§ 6 Abs. 3 S. 1 EStG ist uneingeschränkt anwendbar.

Fälle der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Begründen der Übertragende und der Übernehmer hinsichtlich des anteilig übertragenen Sonderbetriebsvermögens nach der Übertragung zivilrechtlich eine Gesamthandsgemeinschaft (§ 718 ff. BGB), wird diese unmittelbar zur Besitzpersonengesellschaft. In diesem Fall folgt der unter § 6 Abs. 3 S. 1 EStG fallenden Übertragung eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zum Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG unmittelbar nach.

Wird bei der anteiligen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen dem Übernehmer zivilrechtlich ein Bruchteil zu Eigentum übertragen (§ 741 BGB), findet zuerst eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (einschl. Sonderbetriebsvermögen) auf den übernehmenden Gesellschafter nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG statt. Anschließend erfolgt sowohl bei dem übertragenden Gesellschafter als auch bei dem übernehmenden Gesellschafter eine Überführung des Sonderbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft (GbR) gem. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG.

Zeitliche Anwendung

Dieses Schreiben ist auf alle noch offenen Veranlagungszeiträume mit Übertragungsvorgängen gem. § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG anzuwenden. Aus Vertrauensschutzgründen kann das BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG vom 03.03.2005 mit Ergänzung vom 07.12.2006 für bereits abgeschlossene Übertragungsvorgänge weiterhin angewendet werden, wenn die Beteiligten auf Antrag hieran einvernehmlich auch weiterhin festhalten möchten.

Betroffene Norm

§ 6 Abs. 3 EStG, § 6 Abs. 5 EStG, § 16 EStG, § 34 EStG

Anmerkung

BMF-Schreiben vom 05.05.2021

Mit Schreiben vom 05.05.2021 hat das BMF seine Verwaltungsanweisung zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG im Anschluss an die Entscheidung des BFH vom 10.09.2020 (IV R 14/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)) aktualisiert. Der BFH hat in seinem Urteil festgestellt, dass § 6 Abs. 3 S. 1 EStG zur Anwendung kommt, wenn eine „juristische Sekunde“ vor der Übertragung des (verbliebenen) ganzen Mitunternehmeranteils eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen ausgeschieden ist. Erfolgt die Aufdeckung stiller Reserven in funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen allerdings zeitgleich mit oder eine „juristische Sekunde“ nach der Übertragung des Mitunternehmeranteils, liegt eine Betriebsaufgabe vor. Der BFH hat sich somit hinsichtlich der Frage der Anwendung von § 6 Abs. 3 S. 1 EStG bei zeitgleicher Aufdeckung stiller Reserven in funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen der Auffassung der Finanzverwaltung im Schreiben vom 20.11.2019 angeschlossen. Jedoch lehnt der BFH in seiner Entscheidung zugleich eine noch in dem BMF-Schreiben vom 20.11.2019 vorgeschriebene zeitraumbezogene bzw. tageweise Prüfung, welche Übertragungen am selben Tag als „zeitgleich“ behandelt, ab.

Dieser Auffassung hat sich nun auch die Finanzverwaltung angeschlossen und mit Schreiben vom 05.05.2021 im Anschluss an die aktuelle BFH-Rechtsprechung eine neue Rn. 9a eingefügt. Danach ist bei der Prüfung, ob die Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen und die Veräußerung an Dritte oder die Überführung ins Privatvermögen zeitgleich vorgenommen werden, auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen abzustellen. Hierfür ist eine zeitpunktbezogene Prüfung vorzunehmen, bei der der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO) maßgeblich ist. Das neue Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 6 Abs. 3 EStG ist möglich, denn es steht der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zum

Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörende Wirtschaftsgüter zeitgleich nach § 6 Abs. 5 EStG überführt oder übertragen werden. Auch hier hat die Finanzverwaltung ihre noch im Vorgängerschreiben vom 20.11.2019 enthaltene Auffassung, dass „taggleiche“ Übertragungen als „zeitgleich“ anzusehen sind, aufgegeben (Rn. 10).

Praxishinweis

In der Praxis ist folglich die zeitliche Reihenfolge der einzelnen Übertragungsschritte sorgfältig zu planen; insbesondere sind die Zeitpunkte des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums im Vorfeld zu prüfen.

Fundstellen

BMF, Schreiben vom 05.05.2021, [IV C 6 - S 2240/19/10003 :017](#)

BMF, Schreiben vom 20.11.2019, [IV C 6 - S 2241/15/10003](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 10.09.2020 (IV R 14/18, siehe [Deloitte Tax News](#))

Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 15.12.2020, S 2242.2.1-57/11 St32

BFH, Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16, BFH/NV 2018, S. 810, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 25.01.2017, X R 59/14, BFH/NV 2017, S. 1077

BFH, Urteil vom 12.05.2016, IV R 12/15, BFH/NV 2016, S. 1376, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.12.2014, IV R 57/11, BStBl II 2015, S. 536, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.12.2014, IV R 29/14, BFH/NV 2015, S. 415, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 02.08.2012, IV R 41/11, BFH/NV 2012, S. 2053, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 30.08.2007, IV R 5/06, BStBl II 2008, S. 113

BFH, Urteil vom 19.05.2005, IV R 17/02, BStBl II 2005, S. 637

BFH, Urteil vom 24.08.2000, IV R 51/98, BStBl II 2005, S. 173

BFH, Urteil vom 18.12.1990, VIII R 17/85, BStBl II 1991, S. 512

BMF, Schreiben vom 12.09.2013, IV C 6 – S 2241/10/10002, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 08.12.2011, IV C 6 – S 2241/10/10002, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 11.03.2010, IV C 3 – S 2221/09/10004, 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.