Urteil vom 31. Juli 2013, I R 44/12

Buchwerteinbringung: Keine Sperrfristverletzung bei einer Einmann-GmbH & Co. KG

BFH I. Senat

EStG § 6 Abs 5 S 3, EStG § 6 Abs 5 S 3, EStG § 6 Abs 5 S 4, EStG § 6 Abs 5 S 4, KStG § 8 Abs 1, GewStG § 7

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 18. April 2012, Az: 1 K 1318/10

Leitsätze

Wird ein Wirtschaftsgut durch den an einer KG zu 100 v.H. beteiligten Kommanditisten eingebracht (Situation der sog. Einmann-GmbH & Co. KG), so wird die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG 1997 n.F./2002 nicht dadurch rückwirkend aufgehoben, dass die KG --bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen-- das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 veräußert. Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz der KG mit dem bisherigen Buchwert ausgewiesen und deshalb für den Einbringenden keine negative Ergänzungsbilanz erstellt worden ist.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist im Jahr 2004 durch formwechselnde Umwandlung aus der X-AG hervorgegangen. Mit Wirkung zum 31. Dezember 2001, dem Streitjahr, brachte die X-AG ein Grundstück im Wege einer Sacheinlage in die neu gegründete X-GmbH & Co. KG, die Beigeladene, ein. Deren Komplementärin war die weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust beteiligte X-GmbH; alleinige Kommanditistin war die X-AG.

2 Die X-AG ging im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung von einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) --EStG 1997 n.F./2002-- aus und setzte das eingebrachte Grundstück dementsprechend --ebenso wie die Beigeladene in ihrer auf den 31. Dezember 2001 erstellten Eröffnungsbilanz-- mit seinem Buchwert (28.932.097,56 DM) an; die Steuererklärung wurde beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) am 6. November 2003 eingereicht. Das FA folgte dem zunächst, änderte seine Auffassung aber, nachdem bekannt geworden war, dass die Beigeladene das Grundstück aufgrund Vertrages vom 7. Oktober 2005 mit Wirkung zum 31. Dezember 2005 an einen fremden Dritten zum Kaufpreis von 24.733.176 € veräußert hatte. Das FA sah darin eine Verletzung der Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./ 2002. Es setzte deshalb für die Sacheinlage rückwirkend den Grundstücksteilwert in Höhe von 40.520.000 DM an und erließ für das Streitjahr einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Körperschaftsteuerbescheid, dem ein um die stillen Reserven (11.587.904 DM = 40.520.000 DM ./. 28.932.097 DM) erhöhter Gewinn zugrunde lag.

3 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben (FG des Saarlandes, Urteil vom 19. April 2012 1 K 1318/10, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1535).

4 Das FA beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

5 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

6 Die Revision ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Veräußerung des eingebrachten Grundstücks zum 31. Dezember 2005 durch die Beigeladene die Buchwerteinbringung im Streitjahr (2001) unberührt lässt.

7 1. Nach der im Streitjahr anzuwendenden Bestimmung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG 1997 n.F./2002 ist bei Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG 1997 n.F./2002 gilt Satz 1 --und damit die in dieser Vorschrift angeordnete Buchwertfortführung-- u.a. dann entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird. Wird allerdings das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, so ist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG 1997 n.F./2002 rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist (Halbsatz 2).

8 2. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die genannten Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG 1997 n.F./2002 auch für an Personengesellschaften mitunternehmerschaftlich beteiligte Kapitalgesellschaften zu beachten sind. Dies ergibt sich bereits daraus, dass § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1999 (KStG 1999) im Hinblick auf die körperschaftsteuerrechtliche Einkommensermittlung allgemein auf das Einkommensteuergesetz verweist, und findet im Übrigen in den --vorliegend allerdings nicht einschlägigen-- Bestimmungen zum Teilwertansatz bei Übergang der stillen Reserven auf eine Mitunternehmer-Kapitalgesellschaft seine Bestätigung (§ 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG 1997 n.F./2002). Nicht streitig ist ferner, dass die X-AG das Grundstück der Beigeladenen zum 31. Dezember 2001 nicht unentgeltlich, sondern entgeltlich übertragen, d.h. eingebracht hatte (vgl. --zur kombinierten Gutschrift auf Kapitalkonto I und sonstigen Kapitalunterkonten-- Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617) und damit die Voraussetzungen einer Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG 1997 n.F./2002 erfüllt waren. Dem liegt zugleich zugrunde, dass die Beigeladene entweder selbst gewerbliche Einkünfte erzielt (z.B. aufgrund einer Betriebsaufspaltung) oder nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1997 n.F./2002 einen fingierten Gewerbebetrieb aufgrund gewerblicher Prägung unterhalten hat. Der Senat sieht keine Veranlassung, diesen --offenkundig auch vom FA vertretenen-- Ausgangspunkt für das Revisionsverfahren in Frage zu stellen. Weiterhin besteht zwischen den Beteiligten nach den Feststellungen des FG Einvernehmen darüber, dass das Grundstück in der Gesamthandsbilanz der Beigeladenen mit dem Buchwert (28.932.097,56 DM) angesetzt und eine Ergänzungsbilanz i.S. von § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG 1997 n.F./2002 nicht erstellt wurde. Unstreitig ist schließlich, dass das Grundstück von der Beigeladenen zum 31. Dezember 2005 und somit innerhalb der dreijährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 2 EStG 1997 n.F./2002, deren Lauf erst mit Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2001 (betreffend die X-AG) am 6. November 2003 begonnen hatte, veräußert worden ist.

9 3. Streitig ist jedoch, ob die Grundstücksveräußerung zum 31. Dezember 2005 auch die in § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG 1997 n.F./2002 genannte Rechtsfolge, nämlich den rückwirkenden Ansatz des eingebrachten Grundstücks mit seinem auf den Zeitpunkt der Übertragung zu ermittelnden Teilwert, ausgelöst hat. Der Senat verneint dies. Entgegen der Einschätzung der Vorinstanz ist diese Beurteilung allerdings nicht auf ein den Gesetzeswortlaut überschreitendes (extensives) Verständnis der Gegenausnahme in § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG 1997 n.F./ 2002 zu stützen, nach der von einem rückwirkenden Teilwertansatz dann abzusehen ist, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Bildung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind. Vielmehr ist die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 von vorneherein nicht anwendbar und damit auch die Frage nach der Erstellung einer Ergänzungsbilanz nicht entscheidungserheblich, wenn --wie vorliegend-- zum Zeitpunkt der Einbringung nur der einbringende Gesellschafter am Ergebnis und dem Vermögen der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt war und sich hieran bis zur Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts innerhalb der in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 genannten Sperrfrist nichts ändert. Da für Sachverhalte dieser Art die Annahme einer Sperrfristverletzung weder mit dem Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 noch dem Willen des Gesetzgebers vereinbar und mithin sinnwidrig wäre, ist die Regelung im Wege der teleologischen Reduktion entsprechend den allgemeinen Anforderungen an eine einschränkende Norminterpretation (vgl. hierzu allgemein Senatsurteil vom 4. März 2009

I R 32/08, BFHE 224, 410, BStBl II 2012, 341; BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 381 f.) auf solche Vermögensübertragungen zu beschränken, bei denen --ohne einen gegenläufigen Ergänzungsbilanzansatz-- der während der Sperrfrist erzielte Veräußerungs- oder Entnahmegewinn nicht nur dem Einbringenden zuzurechnen wäre. Der Senat folgt damit der im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung, nach der die Sperrfristbestimmung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 in der Situation der "Einmann-GmbH & Co. KG" auch dann nicht zum Tragen kommt, wenn für das vom allein vermögensmäßig beteiligten Gesellschafter eingebrachte Wirtschaftsgut keine Ergänzungsbilanz erstellt wird (Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 6 EStG Rz 1471a; Reiß in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 15 Rz 381c; Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 502.5; Ley in Ley/Brandenberg, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2010, 767, 773; Kloster/Kloster, GmbH-Rundschau 2002, 721, 729; Schroer/Starke, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 836, 837; Prinz, FR 2012, 726; mutmaßlich gl.A. Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2001, 1634, 1637, Fn. 18; Linklaters/ Oppenhoff/Rädler, Der Betrieb --DB-- 2002, Beilage 1 zu Heft 7, S. 29 ff.; Röhrig/Doege, DStR 2006, 161; zweifelnd Schmidt/Kulosa, EStG, 32. Aufl., § 6 Rz 720; a.A. Brandenberg in Ley/Brandenberg, Ubg 2010, 767, 773; Haberland, FR 2013, 538; FG Düsseldorf, Urteil vom 6. Juli 2012 3 K 2579/11 F, EFG 2012, 1914).

10 a) Nach der Grundregel des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F./2002 sind die bisherigen Buchwerte trotz des Rechtsträgerwechsels zwingend u.a. dann fortzuführen, wenn ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft übertragen wird (Satz 3 Nr. 1). Hiervon werden nicht nur Sachverhalte erfasst, in denen --wie beispielsweise im Falle der sog. Einmann-GmbH & Co. KG-- nur der Einbringende am Vermögen der Personengesellschaft mit der Folge beteiligt ist, dass die stillen Reserven durch den Vermögenstransfer unter Wahrung des sog. Subjektsteuerprinzips (vgl. Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 10 Rz 158) dem Einmann-Gesellschafter zugeordnet bleiben (im Folgenden: Fallgruppe 1 oder Einmann-GmbH & Co. KG); erfasst werden nach dem Wortlaut der Vorschrift und dem unmissverständlichen Willen des Gesetzgebers (BTDrucks 14/6882, S. 32: "zwingende Buchwertfortführung") darüber hinaus auch Sachverhalte, bei denen das Subjektsteuerprinzip verletzt wird und die Buchwertübertragung mit einer Verlagerung der stillen Reserven des übertragenen Wirtschaftsguts auf die anderen am Vermögen der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter verbunden ist (im Folgenden: Fallgruppe 2). Die Grundregel des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG 1997 n.F./2002 wird nach Satz 4 der Vorschrift für den Fall der Veräußerung oder Entnahme des übertragenen Wirtschaftsguts innerhalb der dreijährigen Sperrfrist durchbrochen und diese Ausnahme --im Sinne einer Gegenausnahme mit der Folge der Rückkehr zur Grundregel (Buchwertfortführung)-- dann aufgehoben, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven "durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden (sind)".

11 b) In der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 14/6882, S. 32 f.) ist hierzu erläutert, dass die Buchwertübertragung nur zulässig sein soll, "wenn sie zum Zweck der Umstrukturierung und nicht auch zum Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme erfolgte". Im Falle der Sperrfristverletzung wird davon ausgegangen, dass ... "(die) Übertragung nicht der Umstrukturierung dient ... . (Der) rückwirkende ... Teilwertansatz (bewirkt) eine Rückkehr zum Grundsatz der Versteuerung der stillen Reserven bei demjenigen, bei dem sie entstanden sind. Sind allerdings die stillen Reserven dem übertragenden Gesellschafter bereits durch eine Ergänzungsbilanz zugeordnet worden, ist eine Behaltefrist nicht erforderlich, da in diesen Fällen eine Versteuerung der stillen Reserven bei demjenigen, bei dem sie entstanden sind, sichergestellt ist. Dies wird in Satz 4 gesetzlich klargestellt".

12 c) Aus diesen Erläuterungen ergibt sich, dass der Gesetzgeber --entsprechend dem Wortlaut der getroffenen Regelungen-- in einem allgemeinen Sinne die Übertragung trotz des Rechtsträgerwechsels (hier: Einbringung in die Beigeladene) nur zum Zwecke der Unternehmensumstrukturierung begünstigen und hiervon missbräuchliche Vermögenstransfers mit dem Ziel einer nachfolgenden Veräußerung ausschließen wollte (BFH-Urteil vom 2. August 2012 IV R 41/11, BFHE 238, 135). Allerdings hat er die hierauf fußende Begünstigungsbegrenzung nicht im Sinne einer umfassenden (d.h. sämtliche Übertragungen erfassenden) Sperrfristenregelung, sondern nach Maßgabe der tatbestandlichen Anforderungen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 nur in einem eingeschränkten Umfang mit der Folge ausgestaltet, dass dann, wenn das Subjektsteuerprinzip durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz sichergestellt ist, auf die Wahrung einer Behaltefrist verzichtet wird.

13 d) Hieraus ergibt sich, dass ein Gesellschafter (A), der zu weniger als 100 v.H. --also beispielsweise nur zu 90 v.H.-- an der aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt ist (Fallgruppe 2), einen Übertragungsgewinn auch dann nicht rückwirkend zu versteuern hat, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997

n.F./2002 von der Personengesellschaft veräußert wird, jedoch beispielsweise durch eine Buchwertfortführung auf der Grundlage der sog. Bruttobilanzierung --d.h. durch den Ansatz des gemeinen Werts des übertragenen Wirtschaftsguts in der Gesamthandsbilanz und den korrespondierenden Ansatz in einer für A erstellen negativen Ergänzungsbilanz (Minderkapital in Höhe der Differenz von Teilwert und Buchwert; vgl. hierzu z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 8. Dezember 2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 26; vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Rn. 24.14 a.E.; BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847)-- die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven weiterhin dem Einbringenden zugeordnet blieben.

14 e) Allerdings soll nach Ansicht der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1279, Rn. 26; R 6.15 der Einkommensteuer-Richtlinien 2005/2012) die Sperrfristverletzung trotz Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz den rückwirkenden Teilwertansatz nach sich ziehen, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut von einem zu 100 v.H. an der Personengesellschaft beteiligten (Einmann-)Gesellschafter (Fallgruppe 1) eingebracht worden ist. Die nicht näher erläuterten Anweisungen dürften auf der Erwägung beruhen, dass in der Konstellation der Einmann-GmbH & Co. KG die stillen Reserven nicht --wie vom Tatbestand (Gegenausnahme) des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 gefordert-- "durch die Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet" werden können, weil dieser aufgrund seiner alleinigen Beteiligung am Vermögen der Personengesellschaft auch in Fällen der Buchwertfortführung nach Maßgabe der sog. Nettomethode (Buchwertfortführung in der Gesamthandsbilanz, kein Erfordernis einer gegenläufigen Ergänzungsbilanzkorrektur) die bis zur Übertragung angefallenen stillen Reserven zu versteuern hätte (vgl. Scharfenberg, DB 2012, 193, 196). Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob er sich diesem (kausalen) Normverständnis anschließen könnte oder ob nicht --ggf. über den Wortlaut der Regelung hinaus-- auch die für einen Alleingesellschafter erstellte negative Ergänzungsbilanz deshalb die Gegenausnahme des § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG 1997 n.F./2002 eröffnet, weil sie im Rahmen der Bruttobilanzierung den Teilwertansatz im Gesamthandsvermögen korrigiert (so z.B. FG Düsseldorf, Urteil in EFG 2012, 1914; Scharfenberg, ebenda; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 720, m.w.N.; Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 15 Rz 381c, Fn. 7; zu Änderungen der Gesellschaftsverhältnisse nach Übertragung s. Prinz, FR 2012, 726, 727).

15 f) Dies bedarf deshalb keiner weiteren Erörterung, weil bei Übertragung des Wirtschaftsguts durch den Einmann-Gesellschafter (Fallgruppe 1) ein rückwirkender Teilwertansatz jedenfalls dann nicht in Betracht kommt, wenn die bis zur Einbringung (Übertragung) des Wirtschaftsguts entstandenen und aufgrund der Veräußerung des Wirtschaftsguts durch die Personengesellschaft aufgedeckten stillen Reserven dem weiterhin zu 100 v.H. am Vermögen und Ergebnis der (Personen-)Gesellschaft beteiligten einbringenden Mitunternehmer zuzurechnen sind. Da unter diesen Voraussetzungen die Gesamtregelung zur Wahrung der Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 nicht zu beachten ist (teleologische Reduktion), bedarf es auch keiner Ergänzungsbilanz, um den rückwirkenden Teilwertansatz zu vermeiden.

16 aa) Tragend für dieses einschränkende Normverständnis ist, dass die Regelungen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 die Buchwertfortführung nicht mit allgemeiner Wirkung an das Merkmal der nachhaltigen Unternehmensumstrukturierung binden und somit auch nicht jede zeitnahe Aufdeckung stiller Reserven (Veräußerung, Entnahme) sanktionieren, sondern lediglich Vorsorge dagegen treffen wollen, dass innerhalb der Sperrfrist die Gewinne (Verluste) aus der Veräußerung oder Entnahme der übertragenen Wirtschaftsgüter den Mitgesellschaftern unter Verletzung des Subjektsteuerprinzips zugeordnet werden. Wird dieser Gesetzeszweck jedoch nicht berührt, weil der Einbringende sowohl im Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsguts auf die Personengesellschaft als auch zum Zeitpunkt einer späteren Gewinnrealisierung alleine am Vermögen und Gewinn der Personengesellschaft beteiligt ist, d.h. die individuelle Zuordnung der stillen Reserven durchgängig gewahrt bleibt, so wäre es in jeder Hinsicht sinnwidrig, die rückwirkende Durchbrechung der Buchwertfortführung allein auf die buchungstechnische Darstellung des Vermögenstransfers nach der sog. Bruttomethode zu stützen (vgl. hierzu auch Reiß in Kirchhof, a.a.O., § 15 Rz 381c).

17 bb) Bestätigt wird diese Auslegung durch die Gesetzesmaterialien, wonach der Gegenausnahme in § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG 1997 n.F./2002 (individuelle Zuordnung der stillen Reserven durch Ergänzungsbilanz) nur eine "klarstellende" Bedeutung zuzumessen sein soll (BTDrucks 14/6882, S. 33). Gleichviel, ob man dem folgt, lassen sich damit aus dieser Gesetzesbegründung jedenfalls keinerlei Anhaltspunkte dafür ableiten, dass der Gesetzgeber mit den Anforderungen der Gegenausnahme die sperrfristverdrängenden Tatbestände abschließend umschreiben und einen rückwirkenden Teilwertansatz trotz Wahrung des Subjektsteuerprinzips habe anordnen wollen. Auch ist nicht ersichtlich, dass es in der Absicht des Gesetzgebers gelegen hätte, das bei Einbringungen im Rahmen der Fallgruppe 2 (Verlagerung stiller Reserven) bestehende Wahlrecht --Ausschluss des rückwirkenden Teilwertansatzes durch (fakultative) Erstellung einer Ergänzungsbilanz-- auf die Vermögensübertragung des allein am Gewinn und

Verlust der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmers auszudehnen. Vielmehr würde eine solche Wahlrechtserweiterung auf Sachverhalte der Fallgruppe 1 (Einmann-GmbH & Co. KG) der Entscheidung des Gesetzgebers zugunsten einer zwingenden Buchwertfortführung (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F./2002) die Grundlage entziehen und über den unmissverständlichen Zweck der Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 hinaus den Ansatz eines rückwirkenden Teilwertansatzes allein aufgrund eines Rechtsträgerwechsels (Einbringung des Grundstücks in die Beigeladene), d.h. unabhängig von der als potentiell missbräuchlich eingestuften Verlagerung der stillen Reserven, eröffnen.

18 cc) Die teleologische Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 steht nicht im Widerspruch zur Auffassung des erkennenden Senats, nach der die unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen beteiligungsidentischen (Schwester-)Personengesellschaften nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG 1997 n.F./2002 zum Buchwert vollzogen werden kann. Der Senat hat seine Auffassung auf den Gesetzeswortlaut sowie vor allem darauf gestützt, dass die Nichtaufnahme dieses Vermögenstransfers in den Katalog des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG 1997 n.F./2002 auf einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers beruht und deshalb eine analoge Anwendung der Vorschrift nicht in Betracht kommt (Senatsurteil vom 25. November 2009 I R 72/08, BFHE 227, 445, BStBl II 2010, 471; Senatsbeschluss vom 10. April 2013 I R 80/12, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; a.A. BFH-Beschluss vom 15. April 2010 IV B 105/09, BFHE 229, 199, BStBl II 2010, 971). Im Streitfall --Einbringung in eine Personengesellschaft in der Fallgruppe der Einmann-GmbH & Co. KG-- geht es hingegen nicht um die dem gesetzgeberischen Willen entgegenstehende und damit methodisch unzulässige Ausdehnung eines Begünstigungstatbestands über den Wortlaut des Gesetzes hinaus, sondern um die zweckgerichtete Auslegung eines Ausnahme- und Missbrauchstatbestands, der nach dem Willen des Gesetzgebers die (begünstigende) Buchwertfortführung nur klarstellend begrenzen soll.

19 dd) Auch die weiteren im Schrifttum sowie im Verlauf des vorliegenden Verfahrens gegen eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 vertretenen oder auch nur erwogenen Einwände rechtfertigen eine andere Einschätzung nicht.

20 (1) Soweit geltend gemacht wird, dass bei Einbringung unter Verlagerung stiller Reserven (Fallgruppe 2) eine sperrfristverletzende Veräußerung nur dann ausgeschlossen werde, wenn im Sinne der Gegenausnahme des § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 1 EStG 1997 n.F./2002 sämtliche stillen Reserven --auch soweit sie nach der Vermögensbeteiligung des Einbringenden nicht auf die Mitgesellschafter übergehen-- in eine Ergänzungsbilanz eingestellt würden (Brandenberg, Ubg 2010, 767, 773), erscheint nicht nur der Ausgangspunkt dieser Erwägung zweifelhaft (vgl. zur sog. Nettomethode unter Erstellung von positiven und negativen Ergänzungsbilanzen BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Rn. 24.14). Der Einwand lässt vor allem außer Acht, dass sich Vermögensübertragungen der Fallgruppe 1 (Einmann-GmbH & Co. KG) gerade durch die vollständige Wahrung des Subjektsteuerprinzips auszeichnen und deshalb ohne eine Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der aufnehmenden Personengesellschaft kein Anlass besteht, zum Zwecke der fortdauernden Zuordnung der stillen Reserven für den Einbringenden eine negative Ergänzungsbilanz zu erstellen.

21 (2) Nichts anderes ergibt sich daraus, dass bei Sachverhalten der Fallgruppe 1 (Einmann-GmbH & Co. KG) die stillen Reserven zeitnah (d.h. im Wirtschaftsjahr der Übertragung des Wirtschaftsguts) besteuert werden sollten, um einer Steuerstundung zu begegnen (so aber Gragert/Wißborn, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer und Wirtschaftsrecht 2012, 972, 980). Auch diese Auffassung lässt unberücksichtigt, dass der Gesetzgeber eine rückwirkende Teilwertaufdeckung nur nach Maßgabe der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Sätze 3 und 4 EStG 1997 n.F./2002 angeordnet hat und die diesen Anforderungen zugrunde liegende Wertung aus den vorstehend dargelegten Gründen mit einer teleologischen Einschränkung der Missbrauchsverhinderungsbestimmung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 zu verbinden ist.

22 (3) Letzteres gilt gleichermaßen für die Erwägung, dass der rückwirkende Teilwertansatz eine nach den §§ 16, 34 EStG 1997 n.F./2002 begünstigte Aufdeckung der stillen Reserven --im Wege der Veräußerung des Mitunternehmeranteils des Einbringenden an der Objektgesellschaft-- verhindern wolle (Schulze zur Wiesche, Deutsche Steuer-Zeitung 2002, 740, 746). Abgesehen davon, dass diese Erwägung bereits im Ausgangspunkt auf Kapitalgesellschaften nicht zutrifft, wird auch insoweit verkannt, dass der Gesetzgeber mit der Ausnahmebestimmung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 nur der Verlagerung der stillen Reserven entgegentreten will und es deshalb als nicht "missbräuchlich" ansieht, wenn bei Sachverhalten der Fallgruppe 2 (Beteiligung weiterer Mitunternehmer am Vermögen der Personengesellschaft) durch die Erstellung der Ergänzungsbilanz der Einbringende einen nach den §§ 16, 34 EStG 1997 n.F./2002 begünstigten Gewinn aus der Veräußerung seines Anteils an der Objektgesellschaft erzielt. Demgemäß ist auch nicht ersichtlich, weshalb bei

Einbringung in eine Einmann-Personengesellschaft das Tarifprivileg der §§ 16, 34 EStG 1997 n.F./2002 einen rückwirkenden (laufenden) Einbringungsgewinn erzwingen sollte (ähnlich Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1471a).

23 (4) Auch dass eine Buchwerteinbringung geeignet sein kann, die Höhe der Gewerbesteuerbelastung zu beeinflussen, erfordert keine andere Einschätzung. Die Beteiligten gehen insoweit einvernehmlich davon aus, dass die Frage, ob die Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts einen rückwirkenden Teilwertansatz auf den Zeitpunkt der Einbringung auslöst, nach Wortlaut und Zweck des § 6 Abs. 5 Sätze 3 ff. EStG 1997 n.F./2002 zu beurteilen ist. Der Senat stimmt dem zu. Ein rückwirkender Einbringungsgewinn ist demnach nicht deshalb anzusetzen, weil er der Gewerbesteuer unterläge; vielmehr kann Letzteres nur die Folge eines Verstoßes gegen die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 sein. Bestätigt wird diese Beurteilung dadurch, dass mit dem Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3310, ber. 3843, BStBl I 2004, 1158) die Bestimmung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes 2002 n.F. geschaffen wurde und hierdurch nach dem Willen des Gesetzgebers eine "punktgenaue" Regelung zur "Verhinderung von steuergestaltenden Grundstücksübertragungen unter Ausnutzung der Steuervergünstigung des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG" getroffen werden sollte, die ihrerseits daran anknüpft, dass im Falle der Veräußerung des eingebrachten Grundstücks der rückwirkende Teilwertansatz "mit Hilfe von erstellten Ergänzungsbilanzen (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002) umgangen (wird)" (BTDrucks 15/4050, S. 59; zu Einzelheiten s. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 110 ff.).

24 (5) Von den Beteiligten wird schließlich zu Recht nicht vertreten, dass im Streitfall eine missbräuchliche Gestaltung i.S. von § 42 AO vorläge. Dies ergibt sich gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend bereits daraus, dass nach den Feststellungen des FG im Einbringungszeitpunkt (Dezember 2001) noch keine Absicht bestand, das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt durch die Beigeladene (hier: Dezember 2005) zu veräußern. Demgemäß erübrigen sich auch Ausführungen dazu, ob neben der speziellen Missbrauchsverhinderungsbestimmung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG 1997 n.F./2002 überhaupt noch Raum für eine allgemeine Missbrauchsprüfung gemäß § 42 Abs. 1 AO besteht (vgl. hierzu z.B. Senatsurteil vom 20. März 2002 I R 63/99, BFHE 198, 506, BStBl II 2003, 50; Klein/Ratschow, AO, 11. Aufl., § 42 Rz 91, jeweils m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de