

Vorlagebeschluss vom 27. Oktober 2015, X R 28/12

Vorlage an den Großen Senat des BFH zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns bei teilentgeltlichen Übertragungen ("Trennungstheorie")

BFH X. Senat

EStG § 6 Abs 5 S 3, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 4, FGO § 11 Abs 4

vorgehend BFH , 18. März 2014, Az: X R 28/12

Leitsätze

Dem Großen Senat des BFH wird gemäß § 11 Abs. 4 FGO die folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Wie ist im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG) die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang zu ermitteln?

Tenor

Dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs wird gemäß § 11 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung die folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Wie ist im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes) die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang zu ermitteln?

Tatbestand

- 1 A. Sachverhalt und Verfahrensstand
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2005 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Verpachtung von Anlagevermögen an eine Betriebs-GmbH (Betriebsaufspaltung). Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Zu ihrem Betriebsvermögen gehörten u.a. zwei Grundstücke, die mit Werkhallen bebaut waren und von der Betriebs-GmbH genutzt wurden.
- 3 Mit notariell beurkundetem Gesellschaftsvertrag vom 7. Dezember 2004 gründete die Klägerin mit Wirkung zum 1. Januar des Streitjahres 2005 eine GmbH & Co. KG (im Folgenden: KG). Sie sollte mit einer Kapitaleinlage von 150.000 € einzige Kommanditistin werden. Ferner war sie zunächst Alleingesellschafterin und einzige Geschäftsführerin der --nicht am Vermögen der KG beteiligten-- Komplementär-GmbH. In der KG waren nach § 4 des Gesellschaftsvertrags, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, für jeden Gesellschafter sechs Gesellschafterkonten zu führen.
- 4 Die Klägerin sollte ihre Einlageverpflichtung durch die --in einem gesonderten Einbringungsvertrag zu regelnde-- Übertragung der bereits erwähnten zwei Grundstücke aus dem Betriebsvermögen ihres Einzelunternehmens zu Buchwerten erbringen. Da die --im Einbringungsvertrag mit 490.583,52 € angegebenen-- Buchwerte dieser Grundstücke zum Einbringungszeitpunkt höher waren als der Nominalbetrag der Einlage, sah § 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags vor, den Differenzbetrag dem Darlehenskonto der Klägerin nach § 4 Nr. 6 des Gesellschaftsvertrags gutzuschreiben. Guthaben auf diesem Konto waren mit einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Geschäftsjahres kündbar. Die KG war allerdings berechtigt, die Rückzahlung auf fünf Geschäftsjahre zu verteilen, wenn ihre finanzielle Lage dies erforderte.

- 5** Ebenfalls am 7. Dezember 2004 schloss die Klägerin mit der KG den Einbringungsvertrag. Danach übertrug sie die beiden Grundstücke zum 1. Januar 2005 auf die KG. In Nr. III.5. dieses Vertrags hieß es: "Als Gegenleistung für den nach Buchwerten eingebrachten Grundbesitz erhält <die Klägerin> die Kommanditeinlage von EUR 150.000,00. Soweit der Buchwertsaldo des eingebrachten Grundbesitzes den Nominalbetrag der Kommanditeinlage von EUR 150.000,00 übersteigt, wird der Mehrbetrag als Darlehen der Gesellschaft gewährt. Weitere Gegenleistungen werden der Einbringenden nicht gewährt."
- 6** Am 15. März 2005 traten zwei der Söhne der Klägerin als weitere Kommanditisten mit Kapitaleinlagen von je 75.000 € in die KG ein, was nach Angaben der Kläger von vornherein geplant war. Sie erbrachten ihre Einlageverpflichtung durch Einbringung eines ihnen zu je 1/2 gehörenden, ebenfalls von der Betriebs-GmbH genutzten Grundstücks, das sie bisher in ihrem Privatvermögen hielten. Der Grundbesitz sollte zum Verkehrswert eingebracht werden; der die Kommanditeinlagen und die mit eingebrachten Verbindlichkeiten übersteigende Betrag sollte der KG als Darlehen gewährt werden.
- 7** Der Jahresabschluss der KG für 2005 datiert vom 14. Dezember 2006 und ist von der Klägerin unterschrieben. Die KG führte hinsichtlich der von der Klägerin eingebrachten Grundstücke die Buchwerte des Einzelunternehmens fort. Sowohl in ihrer Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2005 als auch in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2005 wies die KG den sich bei der Grundstückseinbringung durch die Klägerin ergebenden Mehrbetrag auf dem "Verrechnungskonto (Privatkonto)" nach § 4 Nr. 5 des Gesellschaftsvertrags aus.
- 8** Anlässlich von Außenprüfungen bei der Klägerin und der KG vertrat der Prüfer die Auffassung, die Übertragung der Grundstücke von der Klägerin auf die KG sei nach den Grundsätzen der sog. "Trennungstheorie" insoweit als entgeltlich anzusehen, als der Klägerin hierfür eine Gutschrift auf ihrem Privatkonto gewährt worden sei.
- 9** Mit dem angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 erhöhte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) das Ergebnis des Einzelunternehmens der Klägerin um einen Entnahmegewinn aus der Einbringung der beiden Grundstücke in Höhe von 232.015,12 €. Während des anschließenden Einspruchsverfahrens reichten die Kläger einen neuen Jahresabschluss für 2005 ein. Darin ist der Mehrbetrag aus der Grundstückseinbringung auf dem Sonderrücklagekonto gemäß § 4 Nr. 4 des Gesellschaftsvertrags ausgewiesen; eine Verzinsung wurde nicht mehr vorgenommen.
- 10** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren verständigten sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) darauf, der Ermittlung eines Entnahmegewinns --sofern ein solcher dem Grunde nach anzusetzen sei-- geringere Teilwerte als bisher zugrunde zu legen. Danach ergaben sich durch Addition der Einzelwerte für die sechs übertragenen Wirtschaftsgüter --für zwei Grundstücke jeweils Grund und Boden, Hofbefestigung und Gebäude-- die folgenden kumulierten Werte:

-	Summe der Teilwerte der sechs übertragenen Wirtschaftsgüter	1.200.000,00 €
-	Gutschrift auf dem Verrechnungskonto (Teilentgelt)	364.043,52 €
-	dieses Teilentgelt ist sodann auf die sechs Wirtschaftsgüter im Verhältnis ihrer Teilwerte verteilt worden	
-	Entgeltlichkeitsquote (Teilentgelt ÷ Teilwerte)	30,34 %
-	Summe der Buchwerte der sechs Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Klägerin (nach Vornahme einer Korrektur durch die Betriebsprüfung)	472.217,41 €
-	Summe der auf die entgeltlichen Teile der Übertragungen entfallenden anteiligen Buchwerte	143.256,41 €
-	Summe der aus den Übertragungsvorgängen resultierenden Gewinne (Anteil am Teilentgelt ./ auf den entgeltlichen Teil entfallender anteiliger Buchwert des Wirtschaftsguts)	220.787,37 €

- 11 Die Vertreterin des FA erließ in der mündlichen Verhandlung zu gerichtlichem Protokoll einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid. Im Übrigen wies das FG die Klage ab.
- 12 Zur Begründung führte es aus, die Klägerin habe die Grundstücke nicht unentgeltlich oder ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen. Vielmehr sei ihr durch die KG eine Darlehensforderung eingeräumt worden. Dies ergebe sich sowohl aus dem Gesellschafts- und Einbringungsvertrag als auch aus der vorgenommenen Verzinsung. Das im Vertrag erwähnte Darlehenskonto sei nicht als Kapitalkonto anzusehen. Es habe auch der Interessenlage der Klägerin entsprochen, für die Einbringung Ansprüche gegen die KG zu erhalten, da bei Gründung der KG sowohl der Sicherheitenbedarf eines ihrer Söhne als auch die geplante Aufnahme beider Söhne in die KG bereits bekannt gewesen sei. Die Klägerin habe sich nicht über den Inhalt der getroffenen Vereinbarung geirrt, sondern lediglich über die ertragsteuerrechtliche Auswirkung.
- 13 Sei der Vorgang danach als teilentgeltlich anzusehen, führe die Anwendung der "reinen Trennungstheorie" zur Aufdeckung eines Teils der stillen Reserven. Dies entspreche zum einen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und trage zum anderen dem Umstand Rechnung, dass in dem Vorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine Schenkung liege.
- 14 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). In der letztlich von der Gesellschafterversammlung festgestellten Bilanz sei der Mehrbetrag auf einem Sonderrücklagenkonto --einem echten Kapitalkonto-- gebucht worden. Damit seien die Grundstücke ausschließlich unentgeltlich sowie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht worden.
- 15 Letztlich könne die Qualifizierung als Kapital- oder Darlehenskonto aber dahinstehen, weil auch bei Annahme eines entgeltlichen Vorgangs das "Gesamtentgelt" den Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht übersteige und daher nicht zu einer Gewinnrealisierung führen könne. Die vom FG herangezogene "reine Trennungstheorie" habe keine gesetzliche Grundlage. Sie spalte einen einheitlichen Übertragungsvorgang künstlich auf und schaffe dadurch eine Sachverhaltsfiktion, die jedenfalls dann, wenn --wie hier-- die Summe der Werte der Darlehensforderung und der Kommanditeinlage den Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht übersteige, zur Besteuerung von Scheingewinnen führe. Dies widerspreche der Zielsetzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Trennungstheorie sei vom IV. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) zwischenzeitlich aufgegeben worden.
- 16 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 23. Mai 2012 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus dem gewerblichen Einzelunternehmen um 220.787,37 € gemindert werden.
- 17 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18 Es ist der Auffassung, die Entscheidung der Vorinstanz stehe im Einklang mit der überwiegenden bisherigen BFH-Rechtsprechung.
- 19 Der Senat hat mit Beschluss vom 19. März 2014 X R 28/12 (BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629) das Bundesministerium der Finanzen (BMF) gemäß § 122 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Beitritt aufgefordert, um die Beantwortung von vier Fragen gebeten und zugleich seine eigene vorläufige Rechtsauffassung zu diesen Fragen mitgeteilt. Das BMF ist daraufhin dem Verfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, vertritt in der Sache aber die Berechnung des aus einer teilentgeltlichen Übertragung resultierenden Gewinns nach den Grundsätzen der "strengen Trennungstheorie". Hinsichtlich der vom Senat gestellten Fragen ist das BMF der Auffassung, der Klägerin sei im Streitfall kein Mischentgelt, sondern ein Teilentgelt gewährt worden. Zu den Auswirkungen auf die Besteuerung des Erwerbers weist das BMF darauf hin, dass der Senat sich in seiner Beitrittsaufforderung nur mit einer Form der "modifizierten Trennungstheorie" befasst habe. Würde man andere --in der Literatur vertretene-- Varianten zugrunde legen, wären die steuerlichen Folgen beim Übertragenden und beim Übernehmer unter Umständen nicht mehr aufeinander abgestimmt. Teilentgeltliche Übertragungsvorgänge sollten im Betriebs- und Privatvermögen nach denselben Grundsätzen behandelt werden.
- 20 Die Kläger haben zu den Fragen des Senats dahingehend Stellung genommen, dass auch sie im Streitfall eine teilentgeltliche Übertragung sehen. Die "modifizierte Trennungstheorie" führe nicht zu Schwierigkeiten bei der

Besteuerung des Erwerbers. Eine unterschiedliche Behandlung von Übertragungsvorgängen im Betriebs- und Privatvermögen sei möglich, weil die Einkünftermittlung sich unterscheide.

- 21 Alle Beteiligten regen an, den Großen Senat des BFH anzurufen.
- 22 Der Senat hat mit Beschluss vom 21. Januar 2015 vorsorglich eine Divergenzanfrage an den IV. Senat gerichtet. Dieser hat mit Beschluss vom 6. Mai 2015 geantwortet, dass er an seiner in den Urteilen vom 21. Juni 2012 IV R 1/08 (BFHE 237, 503) und vom 19. September 2012 IV R 11/12 (BFHE 239, 76) geäußerten Meinung festhalte. Rechtsgrundlage für seine Auffassung sei § 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG werde das Endbetriebsvermögen um den Wert der Entnahmen erhöht. Die Entnahme diene als Ersatz für eine unterlassene Realisation und habe die Fiktion eines Gewinns zur Folge. Die Höhe des Gewinns hänge von der Bewertung der Entnahme ab. Grundsätzlich wäre die Entnahme mit dem Teilwert zu bewerten. Es ergäbe sich dann ein Gewinn in Höhe der Differenz von Teil- und Buchwert.
- 23 Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG seien Entnahmen im Anwendungsbereich dieser Norm mit dem Buchwert zu bewerten. Bei einer voll unentgeltlichen Übertragung des Wirtschaftsguts werde die dadurch eingetretene Minderung des Betriebsvermögens im Wege der Hinzurechnung einer Entnahme in Höhe des Buchwerts ausgeglichen; es komme zu keinem Gewinn. Der Eintritt dieser Rechtsfolge sei das Ziel des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, damit derartige Transfers ohne aktuelle Steuerbelastung vollzogen werden können. Weitere Folge sei für den Übertragungsempfänger, dass dieser das Wirtschaftsgut, das er ohne betriebliche Veranlassung unentgeltlich erhalten habe, zum Buchwert in sein Betriebsvermögen einlege, denn § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gelte auch für die Bewertung der Einlage und gehe § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG vor.
- 24 Werde das Wirtschaftsgut zu einem Entgelt unterhalb des Buchwerts übertragen, komme es dadurch immer noch zu einer Minderung des Betriebsvermögens, die mit einer Entnahme ausgeglichen werden müsse. Hierfür gelte ebenfalls die gesetzliche Anordnung, dass "soweit" unentgeltlich übertragen werde, mit dem Buchwert zu bewerten sei. Auch insoweit werde die Minderung des Betriebsvermögens deshalb mit einer Entnahme ausgeglichen, und zwar in Höhe des Betrags, um den das Entgelt den Buchwert unterschreite. Gleiches gelte auf Seiten des Erwerbers, bei dem die Anschaffungskosten um eine Einlage bis zur Höhe des Buchwerts aufgefüllt werden. Im Ergebnis führe der Erwerber folglich den Buchwert des Veräußerers fort.
- 25 Überschreite das Entgelt den Buchwert, bleibe es aber hinter dem Teilwert zurück, müsste das bei einer Bewertung der Entnahme nach allgemeinen Grundsätzen zur Aufdeckung aller stillen Reserven führen, weil die Entnahme mit dem Teilwert zu bewerten wäre. Bei einem verbilligten Entgelt hätte das zur Folge, dass die Entnahme mit der Differenz zwischen Entgelt und Teilwert bewertet würde. Im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sei demgegenüber mit dem Buchwert zu bewerten, "soweit" das Wirtschaftsgut unentgeltlich übertragen worden sei. Da der Buchwert in diesem Fall bereits durch das Entgelt überschritten sei, bleibe für den Eintritt der Rechtsfolge des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, nämlich den Ansatz des Buchwerts für die Entnahme, dem Wortlaut nach kein Raum. Die Rechtsfolgenanordnung der Norm könne insoweit nur durch Auslegung ermittelt werden, die sich am Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu orientieren habe, nämlich unrealisierte Gewinne nicht durch eine Entnahme zu fingieren, sondern die stillen Reserven im Betriebsvermögen des Erwerbers fortzuführen. Dieses Ziel werde nur erreicht, wenn die Entnahme nicht mit einem über den Buchwert hinausgehenden Betrag bewertet werde. Danach komme es bei einer den Buchwert überschreitenden Gegenleistung nur insoweit zu einem steuerlichen Gewinn, als das Entgelt den Buchwert übersteigt. Dieser Betrag bestimme zugleich die Anschaffungskosten des Erwerbers. Eine zusätzliche Einlage in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Anschaffungskosten sei nicht zu berücksichtigen.
- 26 Darüber hinaus hat der IV. Senat erklärt, auch er sei der Auffassung, dass keine Abweichung i.S. des § 11 Abs. 3 FGO von den genannten Urteilen sowie vom BFH-Urteil vom 6. September 2000 IV R 18/99 (BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229) vorläge, wenn der X. Senat in der im Anfragebeschluss angekündigten Weise entscheiden würde.

Entscheidungsgründe

- 27 B. Maßgebende Rechtsvorschriften; Meinungsstand
- 28 I. Gesetzliche Grundlagen
- 29 Nach der allgemeinen für Fälle des Betriebsvermögensvergleichs geltenden Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des

Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG); sie sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten.

- 30** Davon abweichend ordnet § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 i.V.m. Satz 1 EStG an, dass --sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist-- bei der Übertragung der Wert anzusetzen ist, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird. Bei dem "Wert, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt," handelt es sich um den Buchwert im Zeitpunkt der Überführung, der bei Beachtung der Grundsätze der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung anzusetzen ist (Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1540).
- 31** II. Von der Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Literatur vertretene Auffassungen zur Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG
- 32** 1. Die Finanzverwaltung teilt in Fällen der teilentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unter Beteiligung von Mitunternehmerschaften den Vorgang in ein voll unentgeltliches und ein voll entgeltliches Geschäft auf und ordnet den Buchwert anteilig den beiden Teilen des Geschäfts zu (im Folgenden als "strenge Trennungstheorie" bezeichnet). Durch diese Berechnungsweise ergibt sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts stets ein gewisser Gewinnrealisierungsbetrag. Wegen der Einzelheiten und Nachweise nimmt der Senat auf seinen im vorliegenden Verfahren ergangenen Beschluss über die Beitrittsaufforderung an das BMF Bezug (in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, hier Rz 34 bis 38).
- 33** 2. Der BFH hatte einen Fall wie den hier vorliegenden für den zeitlichen Anwendungsbereich der --seit 2001 geltenden-- Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG noch nicht zu entscheiden. Zu Sachverhaltskonstellationen und/oder Rechtslagen, die zwar jeweils durch eine gewisse, aber nicht durch vollständige Vergleichbarkeit mit dem hier zu beurteilenden Vorgang gekennzeichnet sind, liegen sowohl BFH-Entscheidungen vor, denen sich eine Zustimmung zur strengen Trennungstheorie entnehmen lassen könnte, als auch Entscheidungen, in denen diese abgelehnt und eine "modifizierte Trennungstheorie" an deren Stelle gesetzt wird (Einzelheiten und Nachweise im Senatsbeschluss in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, Rz 39 bis 59). Im Bereich des Privatvermögens werden teilentgeltliche Übertragungsvorgänge hingegen von den hierfür zuständigen Senaten des BFH durchgängig nach Maßgabe der strengen Trennungstheorie beurteilt (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, Rz 64 bis 68).
- 34** 3. In der Literatur ist die Rechtsfrage ebenfalls umstritten (zu der bis zum Beschluss über die Beitrittsaufforderung erschienenen Literatur vgl. Senatsbeschluss in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, Rz 73 bis 80).
- 35** a) Auch nach Ergehen der Beitrittsaufforderung zeigt sich --soweit die veröffentlichten Beiträge eine eigene Stellungnahme enthalten-- weiterhin ein leichtes Überwiegen derjenigen Stimmen, die eine modifizierte Trennungstheorie favorisieren (hierfür Demuth, Ertragsteuerberater --EStB-- 2014, 373; Strahl, Finanz-Rundschau --FR-- 2014, 763; Teschke/Sundheimer/Tholen, Unternehmensbesteuerung 2014, 409; Graw, FR 2015, 260; für die strenge Trennungstheorie Dornheim, FR 2014, 869; Heurmann, Juris-Monatszeitschrift --JM-- 2014, 117, 122; Schütz, Steuerrecht kurzgefasst --SteuK-- 2014, 419, 422).
- 36** b) Das BMF weist in seiner Stellungnahme allerdings zu Recht darauf hin, dass der vorlegende Senat in seiner Beitrittsaufforderung --in Aufnahme der Rechtsprechung des IV. Senats-- lediglich von einer einheitlichen "modifizierten Trennungstheorie" ausgegangen ist, obwohl in der Literatur hierzu mehrere Varianten vertreten werden, die im Einzelfall unterschiedliche rechnerische Auswirkungen mit sich bringen können.
- 37** aa) Die wohl am häufigsten vertretene Form der modifizierten Trennungstheorie ist dadurch gekennzeichnet, dass in Fällen, in denen das Teilentgelt nicht nur unter dem Teilwert, sondern auch unter dem Buchwert des Wirtschaftsguts liegt, der Buchwert dem entgeltlichen Teil des Geschäfts nur bis zur Höhe des Teilentgelts zugeordnet wird (vom BMF als "modifizierte Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts" bezeichnet). Dies hat die folgenden rechnerischen Auswirkungen (hier dargestellt am Wirtschaftsgut "Grund und Boden" des von der Klägerin auf die KG übertragenen Grundstücks I, bei dem das FA eine Entgeltlichkeitsquote von 30,34 % und einen Gewinn von 18.902,11 € angenommen hat):

- Teilwert: 97.495,00 €
- anteilige Gegenleistung: 29.577,02 €
- gesamter Buchwert: 35.187,79 €

- 38** Die Vertreter dieser Variante der modifizierten Trennungstheorie stellen in einem Fall wie diesem darauf ab, dass die Gegenleistung den gesamten Buchwert des Wirtschaftsguts nicht übersteigt und verneinen aus diesem Grund eine Gewinnrealisierung. Allerdings werde --obwohl die Gegenleistung unterhalb des Buchwerts liegt-- weder aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts noch aus dem Gesamtvorgang ein Verlust realisiert. Vielmehr wird der Buchwert des Wirtschaftsguts --wie das BMF zutreffend analysiert-- von dieser Variante der modifizierten Trennungstheorie dem entgeltlichen Teil des Geschäfts nur bis zur Höhe des Teilentgelts zugeordnet, im Übrigen aber dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts (vgl. U. Förster, Der Betrieb --DB-- 2013, 2047, 2051; Wacker, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2013/2014, 733, 737; Graw, FR 2015, 260, 266).
- 39** Anders als das BMF wohl meint, wird diese Variante nicht nur von Teilen der Literatur vertreten; sie liegt vielmehr der Sache nach auch den bisher zu dieser Frage ergangenen Entscheidungen des IV. Senats zugrunde, weshalb sich der vorlegende Senat in seiner Beitrittsaufforderung ausschließlich mit dieser Variante befasst hatte. So hatte der IV. Senat in seinem Urteil in BFHE 239, 76 offen gelassen, ob das Teilentgelt geringer oder --maximal-- so hoch wie der Buchwert des übertragenen Grundstücks war (übernommene Verbindlichkeiten in Höhe von 296.453,47 €; Buchwert des übertragenen Grundstücks 1.026.339,09 €; Buchung des Differenzbetrags und dessen mögliche Entgelteigenschaft ungeklärt). Gleichwohl führte der IV. Senat aus (unter II.1.a der Gründe): "Im Streitfall ist das Grundstück danach in Höhe der übernommenen Verbindlichkeit von 296.453,47 € entgeltlich übertragen worden. Ein Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des Klägers ergibt sich daraus aber nicht, weil der Buchwert mit 1.026.339,09 € höher als dieses Entgelt war." Hätte der IV. Senat eine andere Variante der modifizierten Trennungstheorie (dazu sogleich unten bb) zugrunde legen wollen, hätte er sich zum einen dazu äußern müssen, ob sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts ein Verlust ergeben könnte bzw. wie ein sich rechnerisch ergebender Verlust bilanzsteuerrechtlich zu behandeln wäre, zum anderen ggf. die Sache zurückverweisen müssen, um klären zu lassen, ob der Differenzbetrag ganz oder teilweise Entgelt war. Dies ist indes nicht geschehen, was zeigt, dass der IV. Senat in Fällen, in denen das Teilentgelt den Buchwert unterschreitet, aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zu einem "Gewinnbeitrag" von 0 € kommt. Dies ist --insoweit ist dem BMF wieder zu folgen-- rechnerisch nur darstellbar, wenn der Buchwert nur insoweit dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zugeordnet wird, als er dem Teilentgelt entspricht.
- 40** bb) Andere Autoren sowie der IV. Senat in seiner Antwort auf die Senatsanfrage gehen hingegen von einer strengen Nichtaufteilbarkeit des Buchwerts (dazu noch unten C.III.2.b) aus und ordnen diesen ausschließlich dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zu. Auf dieser Grundlage nehmen sie an, dass bei einer Gegenleistung, die den Buchwert nicht erreicht, aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts ein Verlust realisiert wird. Dieser werde allerdings durch einen Gewinn aus dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts kompensiert (im Folgenden als "modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag" bezeichnet; z.B. Wittwer, Report des Hauptverbands der landwirtschaftlichen Buchstellen --HLBS-Report-- 2014, 124, 125, unter 2.c). Im Streitfall hätte dies hinsichtlich des Grund und Bodens des Grundstücks I die folgenden Auswirkungen:
- Ergebnis aus dem entgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs: Teilentgelt (29.577,02 €) ./ . gesamter Buchwert (35.187,79 €) = ./ . 5.610,77 €
 - Entnahmegewinn aus dem unentgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs: Buchwert (35.187,79 €) ./ . Teilentgelt (29.577,02 €) = + 5.610,77 €
 - Gesamtergebnis aus dem Übertragungsvorgang: ./ . 5.610,77 € + 5.610,77 € = 0 €
- 41** C. Auffassung des vorlegenden Senats zur vorgelegten Rechtsfrage
- 42** Der vorlegende Senat hält an seiner im Beschluss über die Beitrittsaufforderung (in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, Rz 111) geäußerten Auffassung fest, wonach die dogmatischen Argumente, die für die strenge Trennungstheorie sprechen, etwas höher zu gewichten sind als die für die denkbaren Gegenauffassungen sprechenden Erwägungen.

- 43 I. Eine Anwendung der sog. "Einheitstheorie" auf die teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter scheidet von vornherein aus (näher dazu Senatsbeschluss in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, Rz 69 bis 72, 77, m.w.N.). Diese Berechnungsmethode ist für die Übertragung betrieblicher Einheiten (§ 16 Abs. 1, 2, § 6 Abs. 3 EStG) entwickelt worden. Sie knüpft zum einen an den Wortlaut der speziellen Gewinnermittlungsvorschrift des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG an und will zum anderen sicherstellen, dass der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG --auch bei der in der Praxis üblichen Übernahme von Betriebsschulden-- ein relevanter Anwendungsbereich verbleibt. Diese Gesichtspunkte sind in Fällen der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen einer Mitunternehmerschaft und ihrem Gesellschafter indes nicht von Bedeutung (so auch BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997 IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836, unter II.2.a).
- 44 II. Die unter B.II.3.b bb dargestellte "modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag" zeichnet sich zwar dadurch aus, dass sie eine Aufteilung des Buchwerts des übertragenen Wirtschaftsguts vollständig vermeidet und dadurch den Grundgedanken, der der modifizierten Trennungstheorie zugrunde liegt, in besonders reiner Form verwirklicht. Gleichwohl ist sie nach Auffassung des vorlegenden Senats schon deshalb abzulehnen, weil aus dem unentgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs ein Gewinn realisiert wird. Dies steht indes in Widerspruch zum Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG, wonach --zwingend-- der Buchwert anzusetzen ist, "soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich ... übertragen wird".
- 45 Der IV. Senat hat in seinem Antwortbeschluss vom 6. Mai 2015 auf die vorsorgliche Divergenzanfrage des vorlegenden Senats formuliert, die aus dem entgeltlichen Teil der Übertragung resultierende "Minderung des Betriebsvermögens" werde "deshalb mit einer Entnahme ausgeglichen, und zwar in Höhe des Betrags, um den das Entgelt den Buchwert unterschreitet". Soweit der IV. Senat mit dieser Formulierung meinen sollte, dass aus der Entnahme ein positiver Beitrag zum Gewinn resultiere, könnte der vorlegende Senat dem aus den genannten Gründen nicht folgen.
- 46 III. Aber auch im Verhältnis zu der vom IV. Senat in seinem Urteil in BFHE 239, 76 und einer Mehrheit der Stimmen in der Literatur vertretenen "modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts" (im Folgenden aus Vereinfachungsgründen wieder als "modifizierte Trennungstheorie" bezeichnet) würde der vorlegende Senat der Verwaltungsauffassung den Vorzug geben.
- 47 1. Aus dem Gesetzeswortlaut folgt allerdings noch kein Vorrang der einen oder der anderen Auffassung.
- 48 Im Streitfall ist eine teilentgeltliche Übertragung zu beurteilen (zur Abgrenzung zu einer Übertragung gegen Mischentgelt, die als ein in vollem Umfang entgeltlicher Vorgang anzusehen wäre, siehe unten D.I.1.). Teilentgeltliche Übertragungen werden vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG --der beschränkt ist auf unentgeltliche Übertragungen sowie solche entgeltlichen Übertragungen, in denen das Entgelt in der Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten besteht-- nicht unmittelbar erfasst (so auch Demuth, EStB 2014, 373, 374).
- 49 Allerdings enthält bereits der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG --in Gestalt des Begriffs "soweit"-- ein Aufteilungsgebot. Der Anwendungsbereich der genannten Vorschrift ist daher nicht auf rein unentgeltliche Übertragungen --die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ist vorliegend nicht im Streit und soll daher aus der weiteren Betrachtung ausgeklammert werden-- beschränkt. Vielmehr genügt es, wenn in einem Übertragungsvorgang ein unentgeltlicher *Anteil* enthalten ist. In solchen Fällen muss der Vorgang kraft gesetzlicher Anordnung ("soweit") aufgeteilt werden, und zwar in einen --dann vollständig der Rechtsfolge des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG unterfallenden-- voll unentgeltlichen Teil und einen entgeltlichen Teil, dessen steuerrechtliche Folgen sich mangels Tatbestandserfüllung nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG beurteilen können.
- 50 Bis hierher besteht kein Dissens zwischen der strengen und der modifizierten Trennungstheorie. Nach beiden Auffassungen sind teilentgeltliche Geschäfte in einen voll unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufzuteilen (so ausdrücklich auch der IV. Senat in seinem Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229, unter 3.b) und beide Teile den jeweils für sie geltenden Rechtsfolgen zu unterwerfen. Unterschiedliche Ansichten bestehen lediglich hinsichtlich der Frage, in welcher Weise der vorhandene Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts den beiden Teilen des Geschäfts zuzuordnen ist: Nach der strengen Trennungstheorie wird der Buchwert anteilig nach dem Verhältnis zwischen dem Teilentgelt und dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts (der sog. "Entgeltlichkeitsquote") aufgeteilt; nach der modifizierten Trennungstheorie wird der Buchwert bis zur Höhe des Teilentgelts dem entgeltlichen Teil und im Übrigen dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts zugeordnet. Die Lösung dieser Zuordnungsfrage kann indes nicht dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG entnommen werden (zutreffend Graw, FR 2015, 260, 265).

- 51** 2. Die Richtigkeit der von der Finanzverwaltung vertretenen Zuordnung des Buchwerts nach Maßgabe der Entgeltlichkeitsquote folgt nach Auffassung des vorlegenden Senats allerdings aus der gesetzlichen Systematik.
- 52** a) Da die teilentgeltliche Übertragung in eine unentgeltliche und eine entgeltliche Komponente aufzuteilen ist, muss auch der mit dem Wirtschaftsgut in Zusammenhang stehende Erwerbsaufwand --hier in Gestalt der früheren Anschaffungskosten, die wegen ihrer Aktivierung in Gestalt des Buchwerts noch nicht zu steuerlich abziehbarem Aufwand geführt haben-- in sachgerechter Weise auf diese beiden Komponenten aufgeteilt werden. Nach dem in § 4 Abs. 4 EStG zum Ausdruck kommenden Veranlassungsprinzip sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Wenn der Steuerpflichtige aber nur mit dem entgeltlichen Teil des Geschäfts einen Realisationstatbestand erfüllt, kann diesem Tatbestand auch nur derjenige Teil des Buchwerts (der Erwerbsaufwendungen) zugeordnet werden, der dem entgeltlichen Teil des Rechtsgeschäfts entspricht. Ansonsten würde Erwerbsaufwand berücksichtigt, der nicht mit dem --hier begrenzten-- Realisationstatbestand zusammenhängt (zum Ganzen Heuermann, DB 2013, 1328, 1329, und JM 2014, 117, 122; Schütz, SteuK 2014, 419, 422). Gründe, die dafür sprechen, den Buchwert abweichend vom Veranlassungsprinzip gerade dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zuzuordnen, ergeben sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der gesetzlichen Systematik noch aus allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts. Im Gegenteil gehört immer dann, wenn Vorgänge zu beurteilen sind, die aus mehreren Komponenten bestehen, die anteilige Zuordnung von Werten nach dem Maßstab, wie sie durch die eine oder die andere Komponente wirtschaftlich verursacht bzw. veranlasst sind, zu den tragenden Grundsätzen des Einkommensteuerrechts.
- 53** b) Die Argumentation der Gegenauffassung, das Wirtschaftsgut sei als kleinste Einheit der Besteuerung unteilbar, so dass auch der Buchwert des Wirtschaftsguts nicht aufgeteilt werden dürfe (so Ley, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 2003/2004, 135, 152; Wendt, StbJb 2012/2013, 29, 42, und DB 2013, 834, 838), überzeugt nicht.
- 54** aa) Zum einen hält die modifizierte Trennungstheorie --jedenfalls in der Variante "mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts"-- diese Vorgabe selbst nicht ein, sondern nimmt durchaus eine Aufteilung des Buchwerts vor. Sie wählt lediglich einen anderen Aufteilungsmaßstab als die strenge Trennungstheorie, indem sie den Buchwert nicht nach Maßgabe der Entgeltlichkeitsquote aufteilt, sondern den Buchwert bis zur Höhe des Teilentgelts dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zuordnet (so dass sich aus diesem Teil weder ein Gewinn noch ein Verlust ergibt, wenn das Teilentgelt hinter dem Buchwert zurückbleibt), im Übrigen aber dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts (vgl. zu dieser "Verlustproblematik" auch Heuermann, DB 2013, 1328; Demuth, EStB 2012, 457, 459).
- 55** bb) Zum anderen steht die gesetzliche Systematik einer Aufteilung des Buchwerts schon dem Grunde nach nicht entgegen. Aufgeteilt wird auch nach der Auffassung des vorlegenden Senats nicht das Wirtschaftsgut (dieses geht ungeteilt auf den Erwerber über), sondern das Rechtsgeschäft. Diese Aufteilung wird in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ("soweit") ausdrücklich angeordnet. Der Buchwert des Wirtschaftsguts ist nach dem gesetzlichen Aufteilungsgebot aber in einer möglichst sachgerechten Weise auf die beiden Teile des Rechtsgeschäfts aufzuteilen, weil dies für die Ermittlung der zutreffenden steuerlichen Ergebnisse aus diesen beiden Teilen des Geschäfts erforderlich ist (vgl. zum Ganzen auch Heuermann, DB 2013, 1328, 1329).
- 56** c) Aus der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG folgt nichts anderes. Diese nimmt einen auf das gesamte Wirtschaftsjahr bezogenen Betriebsvermögensvergleich vor. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG stellt sich insoweit allerdings als die speziellere Norm dar, die eine besondere Gewinnermittlungsvorschrift für den einzelnen Geschäftsvorfall enthält und in ihrem Anwendungsbereich nicht nur die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG verdrängt --insoweit besteht Übereinstimmung zwischen den Vertretern der strengen und der modifizierten Trennungstheorie--, sondern auch die allgemeine Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (ähnlich auch Dornheim, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2013, 397, 400).
- 57** d) Nur diese Betrachtungsweise stellt zudem sicher, dass teilentgeltliche Übertragungen sowohl im Betriebsvermögen als auch im steuerverstrickten Privatvermögen weiterhin nach denselben Grundsätzen beurteilt werden.
- 58** Der vorlegende Senat hat die Notwendigkeit einer einheitlichen Beurteilung schon in seinem Beschluss über die Beitrittsaufforderung in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629 (Rz 96) daraus abgeleitet, dass einerseits die Art und Weise der Ermittlung des Veräußerungsgewinns beim Übertragenden jeweils in folgerichtiger Weise Auswirkungen auf die Anschaffungskosten des Erwerbers haben muss (gesetzlich angeordnete Wertverknüpfung; dazu noch unten e), andererseits aber nach einhelliger Auffassung der Begriff der Anschaffungskosten bei allen Einkunftsarten einheitlich zu verstehen ist. Der letztgenannte Rechtssatz wird auch vom IV. Senat geteilt (BFH-Urteil vom 13. Juli 1989 IV R 137/88, BFH/NV 1990, 422, unter 3., unter Bezugnahme auf die insoweit grundlegende Entscheidung des

Großen Senats des BFH vom 26. November 1973 GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132; ebenso jüngst --unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die im vorliegenden Verfahren ergangene Beitrittsaufforderung des Senats-- BFH-Beschluss vom 30. Juni 2015 VIII B 5/14, BFH/NV 2015, 1387, Rz 9; zur Einheitlichkeit der Voraussetzungen für den Abzug von Absetzungen für Abnutzung im Betriebs- und Privatvermögen vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778, unter C.I.1.).

- 59 Soweit in einzelnen Stellungnahmen die Auffassung vertreten wird, teilentgeltliche Übertragungen könnten im Betriebsvermögen durchaus abweichend vom steuerverstrickten Privatvermögen beurteilt werden (Wendt, DB 2013, 834, 839; Graw, FR 2015, 260, 266; noch deutlicher Demuth, EStB 2014, 373, 376: die entsprechenden Ausführungen des Senats im Beschluss über die Beitrittsaufforderung seien "deplatziert"), hielte der vorlegende Senat dies für eine systematisch nicht gebotene Verkomplizierung.
- 60 e) Im Ergebnis weitgehend neutral bleiben allerdings Überlegungen zur Besteuerung des Erwerbers. Der Senat geht davon aus, dass die modifizierte Trennungstheorie jedenfalls in der Variante der "modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts" die einheitliche Behandlung des Übertragungsvorgangs beim Übertragenden und Übernehmenden nicht gefährdet. Entscheidend ist insoweit allein, dass die jeweilige Berechnungsmethodik für den eventuell aus der teilentgeltlichen Übertragung verwirklichten Gewinn in folgerichtiger Weise auf die Ermittlung der Anschaffungskosten des Erwerbers übertragen werden kann, so dass es zu einer gesetzlich zwingend vorgeschriebenen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG) Wertverknüpfung zwischen den Ebenen des Übertragenden und des Übernehmenden kommt. Dies wäre bei Anwendung dieser Variante der modifizierten Trennungstheorie in gleicher Weise sichergestellt wie nach der Verwaltungsauffassung. Wegen der Einzelheiten nimmt der Senat auf die Ausführungen in seinem Beschluss über die Beitrittsaufforderung Bezug (in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, Rz 90 bis 94). Insoweit hat sich das BMF --wenn auch unter Hinweis darauf, dass eine solche Buchwertaufteilung dem Grundgedanken der modifizierten Trennungstheorie eigentlich widerstreitet (oben b aa)-- der Auffassung des Senats angeschlossen.
- 61 Lediglich die modifizierte Trennungstheorie in der Variante der "modifizierten Trennungstheorie mit Verlustbeitrag" könnte diese Korrespondenz gefährden (vgl. Demuth, BeSt 2012, 33, 34; Demuth, EStB 2012, 457, 459; Stahl, BeSt 2013, 3, 4; Dornheim, DStZ 2013, 397, 402; Levedag, GmbHR 2013, 673, 680; Dornheim FR 2014, 869, 873). Mit dem vollständigen Verbrauch des Buchwerts beim entgeltlichen Teil des Geschäfts wäre eine Fortführung des Buchwerts über 0 € beim unentgeltlichen Teil des Geschäfts schwer zu vereinbaren.
- 62 Der Senat folgt nicht der Auffassung, die für die Besteuerung des Erwerbers geltenden Grundsätze seien losgelöst von den Grundsätzen, die für die Besteuerung des Veräußerers gelten (so aber wohl Wittwer, 63. HLBS-Steuerfachtagung Berlin 2012, Dokumentationsband, S. 7, 11: "völlig irrelevant"). Eine solche Annahme ließe die in § 6 Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG angeordnete Wertverknüpfung außer Betracht. Vielmehr sind aufgrund dieser gesetzlichen Anordnung die Anschaffungskosten des Erwerbers "als Gegenstück zum Veräußerungserlös des Veräußerers" anzusehen; beide Größen entsprechen einander (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 22. Oktober 2013 X R 14/11, BFHE 243, 271, BStBl II 2014, 158, Rz 51, 55).
- 63 3. Eine nach den Grundsätzen der strengen Trennungstheorie vorzunehmende Aufteilung des Rechtsgeschäfts und Zuordnung des Buchwerts knüpft zudem in möglichst enger Weise an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an.
- 64 Zwar ist auch der vorlegende Senat der Auffassung, dass aus den Grundsätzen über die zivilrechtliche Behandlung gemischter Schenkungen nicht unmittelbar abzuleiten ist, wie die steuerliche Gewinnermittlung in derartigen Fällen vorzunehmen ist (ebenso Wendt, DB 2013, 834, 838; Heuermann, DB 2013, 1328, 1329). Beide Rechtsgebiete folgen ihren jeweils eigenen Regeln und Teleologien. Die zivilrechtlichen Theorien über die Behandlung gemischter Schenkungen dienen dazu, die Anwendbarkeit der im Kauf- und Schenkungsrecht jeweils unterschiedlichen Rechtsfolgen (z.B. Formbedürftigkeit, Widerrufsmöglichkeit, Gewährleistungsansprüche) zu klären. Für die Frage, ob bzw. in welchem Umfang eine teilentgeltliche Übertragung zu einer Gewinnrealisierung führen kann, ist dies jedoch ohne Bedeutung.
- 65 Gleichwohl stellt die Aufteilung nach den Grundsätzen der strengen Trennungstheorie ein "Hilfsmittel zur Beschreibung der Rechtsfolgen, die das Gesetz an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt knüpft", dar (so ausdrücklich noch der IV. Senat im Urteil vom 17. Juli 1980 IV R 15/76, BFHE 131, 329, BStBl II 1981, 11, unter 3.b). Sie wird damit dem wirtschaftlich Gewollten --dem Umstand, dass in dem Vorgang sowohl eine entgeltliche Veräußerung als auch eine schenkweise Übertragung enthalten ist-- gerecht und ermöglicht die eindeutige Zuordnung der beiden Teile des Geschäfts zu den jeweiligen gesetzlichen Regelungen (zutreffend Röhner, Steuerberater 2003, 202, 206; Niehus/Wilke, FR 2005, 1012, 1015).

- 66 4. Soweit Vertreter der modifizierten Trennungstheorie meinen, das Leistungsfähigkeitsprinzip stehe einer Gewinnrealisierung bei teilentgeltlichen Vorgängen entgegen, weil dem Übertragenden keine Mittel zur Steuerzahlung zufließen (so Korn, Kölner Steuerdialog --KÖSDI-- 2002, 13272, 13276; Ley, StBj 2003/ 2004, 135, 152; Prinz/Hütig, DB 2012, 2597, 2599; ähnlich Demuth, EStB 2014, 373, 375; Graw, FR 2015, 260, 265), vermag der vorlegende Senat dem weder hinsichtlich der Sachverhaltsannahme noch hinsichtlich der Rechtsfolgenableitung zu folgen.
- 67 a) Unzutreffend ist bereits der Einwand, dem Übertragenden stünden keine Mittel zur Steuerzahlung zur Verfügung. Vielmehr sind teilentgeltliche Übertragungen --anders als voll unentgeltliche Vorgänge-- gerade dadurch gekennzeichnet, dass dem Übertragenden ein Entgelt zur Verfügung steht (ebenso Dornheim, FR 2014, 869, 874). Dies zeigt insbesondere der Streitfall: Die KG hatte der Klägerin ausweislich des Gesellschafts- und Einbringungsvertrags für die Übertragung der nicht mehr mit valutierenden Verbindlichkeiten belasteten Grundstücke --neben den werthaltigen Gesellschaftsrechten-- eine Darlehensforderung in Höhe von 364.043,52 € einzuräumen, deren Auszahlung die Klägerin grundsätzlich jederzeit unter Wahrung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten verlangen konnte. Der vom FA letztlich ermittelte Gewinn aus dem Übertragungsvorgang beläuft sich auf 220.787,37 €, die hierdurch ausgelöste Einkommensteuer auf einen Teilbetrag von maximal 42 % dieses Gewinns. Die Klägerin war rechnerisch also ohne Weiteres in der Lage, die durch den Übertragungsvorgang ausgelöste Einkommensteuer aus ihrem infolge desselben Vorgangs entstandenen Geldanspruch zu bezahlen.
- 68 b) Vor allem aber vermag der Senat weder der einfach-gesetzlichen Systematik des EStG noch der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) den Rechtssatz zu entnehmen, das Leistungsfähigkeitsprinzip verbiete --insbesondere im Bereich der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, der sich nicht in erster Linie an tatsächlichen Zahlungsvorgängen orientiert (vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 12. Mai 2009 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, Rz 35)-- eine Anknüpfung der Besteuerung an wirtschaftliche Vorgänge, die nicht mit einem gleichzeitigen Mittelzufluss verbunden sind. Wäre die Gegenauffassung zutreffend, dürfte es aus verfassungsrechtlichen Gründen weder eine Steuerpflicht von Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Sätze 1 und 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) noch von Aufgabegewinnen (§ 16 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 EStG) geben; auch bei zahlreichen im Umwandlungssteuergesetz aufgeführten Steuertatbeständen ist nicht stets ein gleichzeitiger Mittelzufluss gewährleistet. Gleiches gilt für den bilanzsteuerrechtlichen Grundsatz, nach dem nicht erst der Mittelzufluss, sondern bereits die bloße Entstehung des Anspruchs auf die Gegenleistung selbst dann zur Gewinnrealisierung führt, wenn die Fälligkeit der erworbenen Forderung noch weit hinausgeschoben ist. Rechtsprechung des BVerfG, die der Anwendung derartiger Tatbestände in Fällen eines fehlenden gleichzeitigen Mittelzuflusses entgegensteht, wird weder von den Vertretern der Gegenauffassung angeführt noch ist sie für den vorlegenden Senat ersichtlich.
- 69 5. Auch das Subjektsteuerprinzip spricht nicht für, sondern gegen eine Interpretation des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, die die Begünstigung auch auf den entgeltlichen Teil einer teilentgeltlichen Übertragung erweitert.
- 70 a) Nach dem Subjektsteuerprinzip --das zugleich Teil des verfassungsrechtlichen Grundsatzes ist, dass die Einkommensbesteuerung an die *persönliche* Leistungsfähigkeit anknüpfen muss-- sind stille Reserven grundsätzlich bei demjenigen Steuersubjekt zu versteuern, bei dem sie entstanden sind (vgl. Reiß, Betriebs-Berater 2001, 1225, 1226, und StBj 2001/2002, 281, 305; Wendt, EStB 2002, 137; Crezelius, FR 2011, 401; ähnlich auch Senatsurteil vom 16. Juni 2004 X R 34/03, BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378, unter II.2.b; zur personalen Anknüpfung der Einkommensteuer auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.1.). Das Subjektsteuerprinzip wird in den Fällen des § 6 Abs. 5 EStG gerade in der Rechtsprechung des I. und IV. Senats stark betont (vgl. zur Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG BFH-Urteile vom 31. Juli 2013 I R 44/12, BFHE 242, 240, BStBl II 2015, 450, Rz 10, und vom 26. Juni 2014 IV R 31/12, BFHE 246, 413, BStBl II 2015, 463, Rz 27).
- 71 b) Eine gesetzliche Regelung, die das Übergehen stiller Reserven auf einen anderen Rechtsträger anordnet, bewirkt zwar einerseits eine steuerliche Entlastung desjenigen, der die stillen Reserven erwirtschaftet hat, andererseits aber stets eine Belastung desjenigen, der die stillen Reserven nicht erwirtschaftet hat, dem sie indes buchmäßig zugeordnet werden. Die darin liegende Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bedarf einer besonderen Rechtfertigung. Diese mag in den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ansatzweise darin gesehen werden, dass die Parteien einer Unternehmensumstrukturierung es im Regelfall selbst bevorzugen werden, wenn es nicht zu einer sofortigen Steuerzahlung durch das Steuersubjekt kommt, bei dem die stillen Reserven entstanden sind, sondern sie die Steuerzahlung in die Zukunft verschieben können, auch wenn dies zur Folge hat, dass künftig ein anderes Steuersubjekt belastet wird, zumal die Gestaltungspraxis zahlreiche

Möglichkeiten bietet, auf zivilrechtlichem Wege einen Ausgleich für die interpersonelle Verschiebung der Steuerzahlungspflichten zu finden.

- 72** Gleichwohl geht die auf den mutmaßlichen Willen der Parteien gestützte Rechtfertigung der Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips nach Auffassung des Senats nicht so weit, in derartigen Fällen --trotz des Vorhandenseins einer Teil-Gegenleistung-- in Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen den Buchwert einseitig der nicht begünstigten Komponente des Geschäfts zuzuordnen, was zugleich das Volumen der steuerlichen Begünstigung weiter erhöhen würde. Eine solche weitergehende Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips bedürfte auch einer weitergehenden Rechtfertigung, für die sich dem Gesetz indes nichts entnehmen lässt.
- 73** c) Dass die in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG vorgesehene Sperrfrist einer gezielten Verlagerung stiller Reserven entgegenwirke (so Wendt, StbJb 2012/2013, 29, 43, und DB 2013, 834, 839), mag in Einzelfällen zutreffen. Dies entbindet aber nicht davon, den Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG aus sich heraus auszulegen und dabei auch als rechtfertigungsbedürftige --und daher in Fällen der Zahlung tatsächlicher Gegenleistungen ggf. zu begrenzende-- Ausnahme vom Subjektsteuerprinzip zu begreifen. Im Übrigen dient die vom Senat vorgenommene Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht dazu, "missbräuchlichen Gestaltungen" entgegenzuwirken; vielmehr soll sie die gesetzliche Systematik und das Veranlassungsprinzip folgerichtig umsetzen.
- 74** d) Für die modifizierte Trennungstheorie wird in diesem Zusammenhang weiter angeführt, bei einer teilentgeltlichen Übertragung würden weniger stille Reserven überspringen als bei einer --vom Gesetz ausdrücklich privilegierten-- voll unentgeltlichen Übertragung; auch die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Spezialfall der entgeltlichen Übertragung werde privilegiert. Dies rechtfertige auch die Begünstigung teilentgeltlicher Übertragungen (Wendt, DB 2013, 834, 839). Nach Auffassung des vorlegenden Senats kann jedoch aus der Privilegierung voll unentgeltlicher Übertragungen gerade nicht der Schluss darauf gezogen werden, dass der Gesetzgeber auch entgeltliche Übertragungen --nämlich die entgeltliche Komponente teilentgeltlicher Übertragungen-- ebenfalls ohne Gewinnrealisierung ermöglichen wollte. Aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG scheint eher das Gegenteil zu folgen. Auch aus der Privilegierung --nur-- des in Gesellschaftsrechten bestehenden Entgelts folgt nicht die Begünstigung jeglicher Form des Entgelts. Die Vertreter der modifizierten Trennungstheorie räumen selbst ein, dass Entgelte --jedenfalls soweit sie den Buchwert übersteigen-- von der Privilegierung nicht erfasst werden, "denn soweit der Übertragende 'Kasse gemacht' und ein Entgelt erhalten hat, hat der Fiskus keinen Anlass, auf eine Besteuerung zu verzichten" (Wendt, DB 2013, 834, 835).
- 75** D. Voraussetzungen einer Vorlage nach § 11 Abs. 4 FGO
- 76** I. Die vorgelegte Rechtsfrage zur Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist entscheidungserheblich; die Entscheidungserheblichkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des Großen Senats des BFH auf der Grundlage der Rechtsauffassung des vorlegenden Senats zu etwaigen Vorfragen zu beurteilen (Beschluss vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 28, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 77** 1. In seinem Beschluss über die Beitrittsaufforderung (in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, Rz 83 bis 89) hatte der Senat noch die Frage aufgeworfen, ob der Klägerin im Streitfall möglicherweise gar kein Teilentgelt, sondern ein Mischentgelt gewährt worden ist. Sowohl das BMF als auch die Kläger --das FA hat von einer Stellungnahme abgesehen-- vertreten hierzu jedoch die Auffassung, dass es sich um einen teilentgeltlichen Vorgang handelt (a.A. --jedoch ohne Begründung-- Demuth, EStB 2014, 373, 375; unklar Dornheim, FR 2014, 869, 871).
- 78** Der Senat schließt sich dem an. Entscheidend hierfür ist, dass die der Klägerin gewährten Gesellschaftsrechte (das Festkapital von 150.000 € samt dem damit verbundenen Anteil an den stillen Reserven im Vermögen der KG) nicht auf Dauer den vollen Differenzbetrag zwischen dem Teilwert der eingebrachten Grundstücke und der eingeräumten Darlehensforderung repräsentierte. Denn nach dem Vorbringen der Kläger und den bindenden Feststellungen des FG war von vornherein geplant, dass kurze Zeit --hier: zweieinhalb Monate-- nach Gründung der KG zwei Söhne der Klägerin als weitere Kommanditisten beitraten. Diese haben mit ihrem Beitritt ebenfalls Anteile an den stillen Reserven erworben. Legt man dies zugrunde, hat die Klägerin letztlich --von vornherein geplant-- keinen vollen Gegenwert für ihre Grundstücke erhalten. Eine Einbringung gegen ein Mischentgelt würde als voll entgeltlicher Vorgang aber genau dies voraussetzen.
- 79** 2. Auf die Auffassung der Kläger, es sei nicht auf den Wortlaut des Gesellschafts- und Einbringungsvertrags und deren Vollzug in dem ursprünglichen Jahresabschluss vom 14. Dezember 2006 abzustellen, sondern auf den während des Einspruchsverfahrens eingereichten geänderten Jahresabschluss vom 3. Juli 2008, verweist der Senat auf seine diesbezüglichen Ausführungen im Beschluss über die Beitrittsaufforderung (in BFHE 245, 164, BStBl II

2014, 629, Rz 26 ff., insbesondere Rz 32). Danach ist der geänderte Jahresabschluss --entsprechend der vom FG rechtsfehlerfrei vorgenommenen Würdigung-- ersichtlich unter dem Eindruck der bereits laufenden rechtlichen Auseinandersetzung mit dem FA erstellt worden und kann daher nur als Äußerung einer Rechtsauffassung der Kläger angesehen werden, nicht aber einen Rückschluss auf das im Zeitpunkt der Gründung der KG wirklich Gewollte zulassen. In ihrer Stellungnahme zur Beitrittsaufforderung haben die Kläger diesen Punkt auch nicht mehr aufgegriffen.

- 80** 3. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass bei zwei der sechs im Streitfall übertragenen Wirtschaftsgüter --den Hof- und Wegebefestigungen der beiden Grundstücke-- sowohl die modifizierte Trennungstheorie als auch die strenge Trennungstheorie zum selben Ergebnis kommen, da der Buchwert dieser Wirtschaftsgüter jeweils 0 € (bzw. in einem Fall 0,30 €) beträgt (hier dargestellt an der Hof- und Wegebefestigung des Grundstücks I):
- Teilwert: 5.000 €
 - anteilige Gegenleistung: 1.516,85 €
 - gesamter Buchwert: 0 €
- 81** Der IV. Senat würde hier eine Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen der anteiligen Gegenleistung und dem gesamten Buchwert des Wirtschaftsguts annehmen (1.516,85 €). Derselbe Betrag ist aber auch vom FA --das dabei die Grundsätze der strengen Trennungstheorie in rechnerisch zutreffender Weise angewendet hat-- der Gewinnermittlung zugrunde gelegt worden.
- 82** Jedenfalls in Bezug auf die aus der Übertragung der Hof- und Wegebefestigungen resultierenden Gewinne müsste die Revision daher selbst bei Zugrundelegung der modifizierten Trennungstheorie ohne Erfolg bleiben. Auch beim Grund und Boden des Grundstücks II übersteigt die anteilige Gegenleistung den vollen Buchwert dieses Wirtschaftsguts, so dass die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie ebenfalls nicht zu einer vollen Steuerneutralität des Übertragungsvorgangs führen würde. Dies berührt aber die Entscheidungserheblichkeit der vorgelegten Rechtsfrage hinsichtlich der übrigen im Streitfall übertragenen Wirtschaftsgüter nicht.
- 83** II. Die Vorlage beruht auf § 11 Abs. 4 FGO. Die vorgelegte Rechtsfrage ist von grundsätzlicher Bedeutung, weil sie in nahezu allen Fällen teilentgeltlicher Übertragungen im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Einfluss darauf hat, ob bzw. in welcher Höhe sich ein Gewinn ergibt. Die Vorlage ist zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich, weil der IV. Senat eine andere Auffassung als der erkennende Senat vertritt und die Rechtsfrage von jedem Senat zu beantworten sein kann, der mit den Gewinneinkünften befasst ist. Sofern man die Auffassung vertritt, dass die Rechtsfrage für Wirtschaftsgüter des Betriebs- und Privatvermögens nur einheitlich beantwortet werden kann, wären sogar sämtliche Einkommensteuersenate des BFH betroffen. Die Anrufung des Großen Senats des BFH wird von allen drei Verfahrensbeteiligten sowie einem großen Teil der Literatur (Hennigfeld, DB 2014, 2254, 2256; Demuth, EStB 2014, 373, 376; Strahl, FR 2014, 763, 764; Keller/Sundheimer, GmbHR 2014, 888, 890; kk, KÖSDI 2014, 18950) befürwortet.
- 84** Für den Fall, dass die Divergenzvorlage nach § 11 Abs. 2 FGO im Verhältnis zur Grundsatzvorlage nach § 11 Abs. 4 FGO vorrangig sein sollte (so wohl der IX. Senat in seinem Beschluss vom 21. November 2013 IX R 23/12, BFHE 243, 563, BStBl II 2014, 312, Rz 39), hat der vorlegende Senat eine vorsorgliche Divergenzanfrage an den IV. Senat gerichtet, die von diesem dahingehend beantwortet ist, dass er an seiner Auffassung festhält, für den Fall einer gegenteiligen Entscheidung durch den vorlegenden Senat eine förmliche Divergenz aber nicht gegeben wäre.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de