# Urteil vom 12. Mai 2016, IV R 12/15

**Kein Wegfall des Buchwertprivilegs einer Teilmitunternehmeranteilsübertragung trotz späterer Ausgliederung eines zunächst zurückbehaltenen Wirtschaftsguts**

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 3 S 1, EStG § 6 Abs 3 S 2, EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 2, EStG § 16, FGO § 139 Abs 4, EStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 26. November 2014, Az: 1 K 10294/13

## Leitsätze

Die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens entfällt nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird.

## Tenor

Das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 27. November 2014  1 K 10294/13 wird aufgehoben.

Der Bescheid des Beklagten für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 28. Oktober 2014 wird mit der Maßgabe geändert, dass ein Gewinn aus der Übertragung des Teils des Mitunternehmeranteils in Höhe von ... € und ein Verlust aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € nicht berücksichtigt werden.

Die Berechnung der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG ein Bauunternehmen auf dem Betriebsgrundstück ... (im Weiteren Betriebsgrundstück), welches ihr zunächst von A (Beigeladener zu 2.) vermietet worden ist. A war ursprünglich alleiniger Kommanditist der Klägerin sowie der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer deren Komplementär-GmbH. Das Betriebsgrundstück wurde in dem Sonderbetriebsvermögen des A bei der Klägerin erfasst.

2 A übertrug mit notariellem Vertrag vom 19. Dezember 2008  90 % seines Kommanditanteils sowie 25 % seiner Geschäftsanteile an der Komplementärin mit Wirkung zum 30. Dezember 2008 unentgeltlich auf seinen Sohn B (Beigeladener zu 1.). Das Betriebsgrundstück wurde nicht (teilweise) mitübertragen. Die Klägerin führte die Buchwerte des Gesamthandsvermögens in Handels- und Steuerbilanz unverändert fort.

3 Mit notariellem Vertrag vom 14. April 2011 übertrug A das Betriebsgrundstück mit Wirkung zum 1. Januar 2011 unentgeltlich auf die G-KG, an deren Vermögen er allein beteiligt ist.

4 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass wegen der Übertragung des Betriebsgrundstücks an die G-KG im Jahr 2011 die Übertragung des Teils des Mitunternehmeranteils (im Weiteren Teilmitunternehmeranteil) nicht gemäß § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zum Buchwert möglich sei. Nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG hänge die Buchwertfortführung davon ab, dass zurückbehaltenes (funktional wesentliches) Sonderbetriebsvermögen

"weiterhin" im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft verbleibe. In analoger Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG müsse allerdings mindestens eine Zeitspanne von drei Jahren als Verbleibensvoraussetzung angesehen werden. Diese Frist sei hier nicht gewahrt. Es liege daher im Streitjahr (2008) eine Aufgabe des Teilmitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 EStG vor. Das FA ermittelte einen Aufgabegewinn in Höhe von ... € und erfasste diesen gemäß § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG als laufenden Gewinn. Außerdem aktivierte es in dieser Höhe Anschaffungskosten des B in einer Ergänzungsbilanz und schrieb sie auf 15 Jahre ab. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ es unter dem 26. April 2013 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Bescheid für das Streitjahr über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid).

**5** Den Einspruch, mit dem sich die Klägerin sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gegen den Ansatz eines Veräußerungsgewinns (Aufgabegewinns) wandte, wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 8. November 2013 zurück. Dabei ging es nunmehr davon aus, dass die unentgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung einer wesentlichen Betriebsgrundlage nur dann zum Buchwert möglich sei, wenn das zurückbehaltene Wirtschaftsgut von dem Übertragenden innerhalb einer aus § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG abzuleitenden Frist von fünf Jahren nicht aus dem Betriebsvermögen entnommen oder veräußert werde.

**6** Während des anhängigen Klageverfahrens hat das FA unter dem 28. Oktober 2014 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 erlassen, dessen Änderungen zwischen den Beteiligten nicht in Streit stehen.

**7** Das Finanzgericht (FG) hat in Unkenntnis des Änderungsbescheids mit Urteil vom 27. November 2014 den Gewinnfeststellungsbescheid vom 26. April 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. November 2013 entsprechend dem Klagebegehren der Klägerin abgeändert. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt, dass die Voraussetzungen der Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG im Streitfall erfüllt seien. Die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils von A auf seinen Sohn B sei daher zum Buchwert erfolgt. Die Zurückbehaltung des Betriebsgrundstücks im Sonderbetriebsvermögen des A sei gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG unschädlich gewesen. Das gelte auch für die unentgeltliche Übertragung des Betriebsgrundstücks auf die G-KG im Jahr 2011, die gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ebenfalls zum Buchwert erfolgt sei. Eine Behaltefrist für das zurückbehaltene Wirtschaftsgut sei weder dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG noch der Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 3 EStG zu entnehmen. Der Gefahr missbräuchlicher Gestaltungen habe der Gesetzgeber insoweit durch die Einführung der Sperrfrist gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG begegnen wollen. Diese sehe aber nur eine fünfjährige Haltefrist für den Rechtsnachfolger vor.

**8** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

**9** Im Hinblick auf den geänderten Verfahrensgegenstand (siehe dazu unter II.1.) beantragt das FA,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage gegen den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 28. Oktober 2014 abzuweisen.

**10** Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 28. Oktober 2014 dahingehend zu ändern, dass ein Gewinn aus der Übertragung des Teils des Mitunternehmeranteils in Höhe von ... € und ein Verlust aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € nicht berücksichtigt werden.

**11** Zur Begründung wiederholt und vertieft die Klägerin die Ausführungen des FG.

**12** Die Beigeladenen beantragen,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vom 28. Oktober 2014 dahingehend zu ändern, dass ein Gewinn aus der Übertragung des Teils des Mitunternehmeranteils in Höhe von ... € und ein Verlust aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € nicht berücksichtigt werden.

**13** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit Schriftsatz vom 9. Juni 2015 den Beitritt zum Verfahren erklärt. Es ist wie das FA der Auffassung, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG in dem Moment entfallen seien, als A das zurückbehaltene Betriebsgrundstück in die G-KG eingebracht habe.

**14** Einen Antrag hat das BMF nicht gestellt.

# Entscheidungsgründe

## II.

15 Die Revision des FA ist aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet, hat in der Sache aber keinen Erfolg. Die Vorentscheidung ist aufzuheben (dazu unter 1.), der Klage gegen den zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Gewinnfeststellungsbescheid vom 28. Oktober 2014 wird aber gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) stattgegeben (dazu unter 2.).

16 1. Die Vorentscheidung ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.

17 a) Das FG hat in seinem Urteil den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 26. April 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. November 2013 aufgehoben, obwohl das FA während des Klageverfahrens unter dem 28. Oktober 2014 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2008 erlassen hat. Dieser erneut geänderte Gewinnfeststellungsbescheid ist nach § 68 FGO Gegenstand des anhängigen Verfahrens geworden (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. April 2011 IV R 36/08, BFH/NV 2011, 1361, und vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716). Da das FG damit über einen Gewinnfeststellungsbescheid entschieden hat, der nicht mehr Verfahrensgegenstand war, kann das Urteil keinen Bestand haben (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 1361, und in BFH/NV 2014, 1716, m.w.N.).

18 b) Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO in der Sache, da der Änderungsbescheid hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthält und die Sache spruchreif ist (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 1361, und in BFH/NV 2014, 1716, m.w.N.).

19 2. Der Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 28. Oktober 2014 wird stattgegeben.

20 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die unentgeltliche Übertragung des Teilmitunternehmeranteils von A auf seinen Sohn B gemäß § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend zum Buchwert erfolgt und aufgrund der späteren unentgeltlichen Übertragung des zurückbehaltenen Betriebsgrundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen des A in das Gesamthandsvermögen der G-KG der Buchwertansatz nicht rückwirkend entfallen ist (vgl. BFH-Urteil vom 2. August 2012 IV R 41/11, BFHE 238, 135, Rz 25).

21 a) Wird der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so ist bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) der Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Dies gilt gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG auch bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (Teilmitunternehmeranteils).

22 aa) Anteil eines Mitunternehmers i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ist der ganze Mitunternehmeranteil, der sich aus dem Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie dem funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers zusammensetzt (BFH-Urteil in BFHE 238, 135). Zum Buchwert findet eine Anteilsübertragung demnach grundsätzlich nur dann statt, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil übertragen wird. Maßgebend dafür ist allerdings das Betriebsvermögen, das am Tag der Übertragung existiert (BFH-Urteil in BFHE 238, 135).

23 bb) Entsprechend diesen Vorgaben hat die Rechtsprechung auch für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils den Buchwertansatz nur dann zugelassen, wenn zusammen mit dem Bruchteil der Anteile des Gesellschaftsvermögens auch das vorhandene Sonderbetriebsvermögen diesem Anteil entsprechend quotal mitübertragen wird (BFH-Urteil vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173). In Reaktion auf diese Rechtsprechung (dazu näher unter II.2.b cc) hat der Gesetzgeber mit Einführung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils zum Buchwert auch dann angeordnet, wenn der bisherige Betriebsinhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.

24 cc) Das FG und die Beteiligten sind zu Recht davon ausgegangen, dass die Übertragung der 90 % der

Kommanditanteile unter Zurückbehaltung des zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Betriebsgrundstücks und der nur unterquotalen Übertragung der Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH zunächst gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 und Satz 2 EStG zwingend zum Buchwert erfolgt ist. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.

**25** b) Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass die unentgeltliche Übertragung des Betriebsgrundstücks im Jahre 2011 aus dem Sonderbetriebsvermögen des A bei der Klägerin in das Gesamthandsvermögen der G-KG den Buchwertansatz nicht rückwirkend entfallen lässt. Eine derartige Rechtsfolge lässt sich weder aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ableiten noch ist sie nach der Gesetzessystematik, nach der Gesetzgebungshistorie oder nach dem Sinn und Zweck der Regelung geboten.

**26** aa) Der Senat kann FA und BMF nicht in deren Annahme folgen, aus der Gesetzesformulierung "... Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, sofern ..." ergebe sich der eindeutige Wille des Gesetzgebers, dass das anlässlich der Teilmitunternehmeranteilsübertragung zurückbehaltene Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft auf unbestimmte Dauer zugehören müsse; dieser Wille werde insbesondere durch die Verwendung des Adverbs "**weiterhin**" verdeutlicht. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch wird das Adverb "weiterhin" nicht ausschließlich zeitraumbezogen i.S. von " (auch) künftig" bzw. "(auch) in Zukunft", sondern auch zeitpunktbezogen i.S. von "immer noch" bzw. "auch jetzt noch" verwendet (vgl. Duden, Die deutsche Sprache, unter dem Stichwort "weiterhin"). Für eine Wortlautauslegung im letztgenannten Sinne spricht vorliegend die Verwendung des Adverbs in dem Relativsatz, mit dem der Kreis der Wirtschaftsgüter eingegrenzt werden sollte, die nicht mitübertragen werden müssen. Ohne die Eingrenzung auf "weiterhin" zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter wären unter den Tatbestand des Satzes 2 alle Wirtschaftsgüter zu subsumieren gewesen, also auch solche, die der Mitunternehmer zuvor veräußert oder entnommen hat. Dies war aber ersichtlich nicht die Intention des Gesetzgebers. Ausgehend von dem Wortlaut erfolgt die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils daher auch dann zwingend zum Buchwert, wenn ein Wirtschaftsgut zunächst nur im Zeitpunkt der Übertragung im Betriebsvermögen des übertragenden Mitunternehmers bleibt (in Betracht kommt insoweit nur Sonderbetriebsvermögen). Ein dauerhafter Verbleib des zurückbehaltenen Wirtschaftsguts im Betriebsvermögen ist nach dem Wortlaut indes nicht geboten.

**27** bb) Auch die Gesetzessystematik stützt dieses Wortlautergebnis. Hätte der Gesetzgeber den Buchwertansatz für die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils unter die Bedingung stellen wollen, dass das zurückbehaltene Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft auf Dauer oder jedenfalls, wie das FA und das BMF meinen, zumindest für die nächsten fünf Jahre verbleibt, hätte es nahegelegen, dies durch die Regelung einer entsprechenden Behaltefrist sicherzustellen. Stattdessen hat der Gesetzgeber in Anlehnung an § 13a Abs. 5 des Erbschaftsteuergesetzes eine Behaltefrist nur für den Rechtsnachfolger geregelt. Damit sollte ersichtlich verhindert werden, dass stille Reserven, die in dem Teilmitunternehmeranteil ruhen, auf ein anderes Steuersubjekt verschoben und von diesem alsbald und ggf. unter Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG realisiert werden. Der Gesetzgeber wollte mit § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG daher einen Ausnahmefall regeln, der, anders als das FA und das BMF meinen, keinen Rückschluss auf die Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zulässt (ebenso Reiß in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 16 Rz 187). Der Senat sieht daher keinen Anlass, seine bisherige Rechtsprechung zur Auslegung von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG (BFH-Urteile in BFHE 238, 135, und vom 9. Dezember 2014 IV R 29/14, BFHE 247, 449) zu ändern. Er hält daran vielmehr ausdrücklich fest.

**28** cc) Auch die Entstehungsgeschichte des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG spricht für die gewonnene Auslegung. Die Regelung ist zusammen mit der Neuregelung in § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG durch das UntStFG eingeführt worden.

**29** (1) Der von der Bundesregierung eingebrachte Entwurf des UntStFG sah zunächst nur eine Erweiterung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG um den zweiten Halbsatz vor, wonach der zwingende Buchwertansatz auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person gelten sollte (BTDrucks 14/6882, S. 6). Ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs sollte mit dieser Regelung die bisherige Besteuerungspraxis durch eine gesetzliche Klarstellung abgesichert werden (BTDrucks 14/6882, S. 32).

**30** (2) In seiner Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung bat der Bundesrat, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 6 Abs. 3 EStG nicht klargestellt werden könne, dass bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils die Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen für die Anwendung der Vorschrift unschädlich sei. Zur Begründung führte der Bundesrat u.a. an, dass eine solche Übertragung regelmäßig im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge erfolge, in vielen Fällen jedoch nicht der

gesamte Mitunternehmeranteil, sondern nur Teile übertragen würden, um die nachfolgende Generation schrittweise an das Unternehmen heranzuführen. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, insbesondere Grundstücke, würden häufig zurückbehalten. Steuerrechtlich sei allerdings umstritten, ob das Buchwertprivileg auf die Übertragung des Teils eines Kommanditanteils Anwendung finde, weil das Sonderbetriebsvermögen nicht quotal übertragen worden sei. Um einen gleitenden Generationenübergang nicht zu behindern, sei eine diesbezügliche gesetzgeberische Klarstellung geboten (BRDrucks 638/1/01, S. 3). Insoweit ging es dem Bundesrat, wie bereits dargelegt, um eine Korrektur der Rechtsprechung des BFH. Dieser hatte zuvor mit Urteil in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173 den Buchwertansatz bei der Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils nur dann zugelassen, wenn zusammen mit dem Bruchteil der Anteile des Gesellschaftsvermögens auch das vorhandene Sonderbetriebsvermögen diesem Anteil entsprechend quotal mitübertragen wird.

**31** (3) Das Gesetz wurde sodann mit einigen vom Finanzausschuss vorgeschlagenen Änderungen (BTDrucks 14/7343) vom Bundestag beschlossen (Plenarprotokoll des Deutschen Bundestags 14/199, S. 19576). Die vom Bundesrat angeregte Klarstellung blieb allerdings ohne weitere Begründung unberücksichtigt.

**32** (4) Die Regelung des jetzigen Satzes 2 wurde erst auf Beschlussempfehlung des vom Bundesrat angerufenen Vermittlungsausschusses in § 6 Abs. 3 EStG aufgenommen. In der vom Vermittlungsausschuss vorgeschlagenen geänderten Fassung wurde das UntStFG anschließend vom Bundestag beschlossen; der Bundesrat stimmte dem Gesetz zu. Zum Hintergrund des Vermittlungsergebnisses führte der Berichterstatter aus, dass durch das "echte" Vermittlungsergebnis steuerliche Erleichterungen bei Umstrukturierungen zu Gunsten von Personengesellschaften gerade für den Problemkreis des Generationenwechsels noch einmal verstärkt worden seien. Im Gegenzug dazu sollten Behaltefristen mögliche missbräuchliche Gestaltungen verhindern oder zumindest erschweren (Plenarprotokoll des Bundesrats 771, S. 721).

**33** (5) Die Einfügung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG basiert damit nicht allein auf der früheren Anregung des Bundesrats, wenngleich diese ersichtlich Gegenstand der Verhandlungen im Vermittlungsausschuss war. Die ursprüngliche Stellungnahme des Bundesrats kann daher nicht, wie das FA und das BMF meinen, unreflektiert als die maßgebliche Gesetzesbegründung herangezogen werden. Ihr kommt allenfalls eine indizielle Bedeutung zu.

**34** Zudem ist auch der Anregung des Bundesrats nicht zu entnehmen, dass die spätere Übertragung oder Überführung des zurückbehaltenen Wirtschaftsguts das Buchwertprivileg der Übertragung des Teilmitunternehmeranteils entfallen lässt. Die von dem FA und dem BMF für ihre andere Auffassung herangezogene Begründung ist ersichtlich aus dem Kontext gerissen. Soweit in der Begründung davon die Rede ist, dass die nachfolgende Generation schrittweise an das Unternehmen herangeführt werden soll, wird damit zunächst nur gutgeheißen, dass nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung die unentgeltliche Teilmitunternehmeranteilsübertragung auch zum Buchwert erfolgen soll. Sodann wird der tatsächliche Befund mitgeteilt, dass häufig Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten werden. Daran anschließend wird die Bitte um Klarstellung damit begründet, dass gerade im mittelständischen Bereich der gleitende Generationenübergang nicht behindert werden und deshalb die Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen unschädlich sein solle. Aus dieser Formulierung kann zwar gefolgert werden, dass der Bundesrat davon ausgegangen ist, dass im Rahmen des Generationenübergangs regelmäßig das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt ebenfalls auf den Empfänger des Teilanteils übergeht. Dass dies aber zwingende Voraussetzung für den begünstigten Buchwerttransfer sein sollte, lässt sich der Begründung nicht entnehmen. Dagegen spricht die Formulierung in dem exemplarisch aufgeführten Sachverhalt, in der es heißt, dass der Rechtsvorgänger zur Sicherung seiner Altersvorsorge das Grundstück "(noch) nicht auf die Tochter übertragen will" (BRDrucks 638/1/01, S. 3). Durch die Verwendung des Wortes "noch" in einem Klammerzusatz wird erkennbar, dass durchaus die Möglichkeit gesehen wurde, dass die spätere Übertragung des Grundstücks auf die Rechtsnachfolgerin nicht mehr erfolgen wird.

**35** dd) Eine andere Auslegung ist auch nicht nach dem Sinn und Zweck der Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG geboten. Wie unter II.2.b cc (4) dargelegt, sollten mit der Regelung steuerliche Erleichterungen bei Umstrukturierungen von Personengesellschaften im Zusammenhang mit dem Generationenwechsel verstärkt werden. Dass der Gesetzgeber mit dieser Regelung grundsätzlich einer Zersplitterung des Betriebs vorbeugen wollte, ist nicht erkennbar. Dem steht bereits die Erstreckung des Buchwertprivilegs auf die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils entgegen. Denn die Teilmitunternehmeranteilsübertragung führt faktisch zu einer "Zersplitterung" des vorherigen Mitunternehmeranteils. Gleiches gilt für die Buchwertprivilegierung der Übertragung eines Teilbetriebs. Es kann mithin nicht die Rede davon sein, dass es dem Gesetzgeber immer um die Erhaltung der bisherigen betrieblichen Einheit gegangen sei. Anderenfalls hätte es nahegelegen, dass der Gesetzgeber das Buchwertprivileg der Teilmitunternehmeranteils- und der Teilbetriebsübertragung an die spätere

Übertragung des verbliebenen (Rest-)Mitunternehmeranteils bzw. (Rest-)Betriebs an die nämliche Person gekoppelt hätte. Dies wird vom Gesetz aber nicht gefordert und eine entsprechende Auslegung des Gesetzes wird ersichtlich auch von dem FA und dem BMF nicht vertreten.

**36** Ebenso wenig überzeugt den Senat das Argument, § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG betreffe nach seinem Regelungskonzept nur den Betriebsinhaber und den Rechtsnachfolger; Dritte sollten nicht begünstigt werden, was zur Folge haben müsse, dass jede Übertragung an Dritte oder sogar eine Entnahme durch den Übertragenden für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG schädlich sei. Eine Begünstigung Dritter ist, anders als das BMF meint, bei einer entgeltlichen Übertragung des zurückbehaltenen Wirtschaftsguts aber ausgeschlossen; Gleiches gilt bei einer Entnahme. In beiden Fällen werden die stillen Reserven --nicht tarifbegünstigt-- vom bisherigen Mitunternehmer aufgedeckt. Einer gesetzgeberischen Vorsorge bedarf es deshalb für derartige Fälle nicht. Die mit dem Buchwertprivileg des § 6 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG geschaffene Möglichkeit zur Verlagerung stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt wird bei Zurückbehaltung vom Sonderbetriebsvermögen nicht über das erforderliche Maß hinaus ausgedehnt, sondern im Gegenteil eingeschränkt.

**37** ee) Zutreffend hat das FG schließlich eine Behaltefrist für den Übergeber im Wege einer analogen Anwendung der für den Übertragungsempfänger gesetzlich geregelten Behaltefrist abgelehnt. Es fehlt insoweit an einer planwidrigen Unvollständigkeit des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG.

**38** c) Da die Höhe des Gewinns aus der Übertragung des Teilmitunternehmeranteils und die Höhe des Verlusts aus Ergänzungsbilanzen, die in dem streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid vom 28. Oktober 2014 erfasst worden sind, nicht in Streit stehen, war der Klage in dem aus dem Tenor folgenden Umfang stattzugeben.

**39** d) War der Klage aus den vorgenannten Gründen stattzugeben, brauchte der Senat nicht mehr darüber zu entscheiden, ob der streitgegenständliche Gewinnfeststellungsbescheid nicht schon deshalb entsprechend dem Klagebegehren hätte abgeändert werden müssen, weil der hier streitige Aufgabegewinn darin nicht Gegenstand einer selbständigen Feststellung war, sondern zusammen mit dem laufenden Gesamthandsgewinn in einer Feststellung zusammengefasst worden ist (vgl. zu dem Erfordernis der selbständigen Feststellung eines Veräußerungsgewinns i.S. des § 16 EStG im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte: BFH-Urteile vom 17. Dezember 2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, und vom 28. Mai 2015 IV R 26/12, BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797).

**40** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig, da es im Streitfall nicht der Billigkeit entspräche, diese dem unterlegenen FA aufzuerlegen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de