

Urteil vom 15. Juli 2021, IV R 36/18

Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG durch Formwechsel einer Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten

ECLI:DE:BFH:2021:U.150721.IVR36.18.0

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 1, EStG § 6 Abs 5 S 4, EStG § 6 Abs 5 S 5, EStG § 6 Abs 5 S 6, UmwStG 2006 § 25 S 1, UmwStG 2006 § 20 Abs 2 S 2, UmwStG 2006 § 22 Abs 1, UmwStG 2006 § 23 Abs 1, UmwStG 2006 § 12 Abs 3 Halbs 1, GewStG § 7 S 1, EStG VZ 2010, GewStG VZ 2010, UmwG § 190

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 25. Oktober 2018, Az: 3 K 173/16

Leitsätze

1. Unter einem "Anteil" i.S. des § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG ist die (unmittelbare oder mittelbare) vermögensmäßige Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut und damit an den darin gespeicherten stillen Reserven zu verstehen.
2. Die Formulierung "aus einem anderen Grund" i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG erfasst jeden Vorgang, der --zeitlich der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG folgend-- zur (unmittelbaren oder mittelbaren) Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut führt.
3. Wird bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft innerhalb der Sperrfrist eine Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft formgewechselt und hierdurch ein mittelbarer Anteil dieser Kapitalgesellschaft an einem zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut begründet, führt dies zu einem Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG. Eine teleologische Reduktion des Satzes 6 kommt in einem solchen Fall nicht in Betracht, wenn im Zeitpunkt des Formwechsels an der Oberpersonengesellschaft (auch) natürliche Personen als Mitunternehmer vermögensmäßig beteiligt sind, die bereits an dem nach Satz 3 übertragenen Betriebsgrundstück (mittelbar) vermögensmäßig beteiligt waren.
4. Verringert sich der mittelbare Anteil einer an der formgewechselten Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligten Kapitalgesellschaft an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut bis zum Formwechsel (Sperrfristverstoß), bestimmt sich der Umfang des Teilwertansatzes nach Satz 6 nach den vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnissen im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26.10.2018 - 3 K 173/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gegeben ist, wenn im Rahmen einer mehrstöckigen Personengesellschaft eine an dem übertragenen

Wirtschaftsgut mittelbar beteiligte Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten formwechselnd in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird.

- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH (nachfolgend auch T-GmbH), die im Jahr 2012 aus der formwechselnden Umwandlung der T-GmbH & Co. KG (Tochterpersonengesellschaft; nachfolgend T-KG) hervorgegangen ist. Die Beteiligungsverhältnisse stellten sich im Jahr 2010 (Streitjahr) wie folgt dar: An der T-KG war als alleinige Kommanditistin die M-KG (Mutterpersonengesellschaft; nachfolgend M-KG), als alleinige Komplementärin die am Vermögen nicht beteiligte T-Beteiligungsgesellschaft mbH beteiligt. An der M-KG waren als Komplementär M zu 80,1 %, als Kommanditisten N zu 8,9 % und die E-GmbH zu 11 % beteiligt. An der E-GmbH & Co. KG (Enkelpersonengesellschaft; nachfolgend Beigeladene oder E-KG) waren als alleinige Kommanditistin die T-KG, als alleinige Komplementärin die am Vermögen nicht beteiligte Z-GmbH beteiligt.
- 3 Nach den Ausführungen in der angegriffenen Entscheidung des Finanzgerichts (FG) brachte die T-KG im Streitjahr mit notariell beurkundetem Vertrag vom ... 2010 ein zu ihrem Gesamthandsvermögen gehörendes bebautes Betriebsgrundstück in die E-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein und leaste das Gebäude unmittelbar nach der Einbringung zurück. Die künftigen Zahlungsansprüche aus dem Leasingvertrag forfaktierte die E-KG im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung. Die Einbringung des Betriebsgrundstücks erfolgte handelsrechtlich zum Verkehrswert in Höhe von ... €. In der Handelsbilanz der T-KG wurde zum 31.12.2010 aufgrund der Aufdeckung der stillen Reserven ein außerordentlicher Ertrag in Höhe von ... € ausgewiesen. Gleichzeitig entnahm die T-KG die freie Liquidität aus den Mitteln des Forfaitierungserlöses aus der E-KG in Höhe von rund ... €. Abweichend von der Handelsbilanz stellte die E-KG entsprechend ihrer Verpflichtung im vorgenannten Einbringungsvertrag steuerrechtlich eine negative Ergänzungsbilanz auf. Die T-KG behandelte diese Übertragung als eine buchwertneutrale Übertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG.
- 4 Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in dem Gewerbesteuermessbescheid 2010 und in dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (Verlustfeststellungsbescheid) auf den 31.12.2010, beide vom 05.03.2012. Die unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheide änderte das FA unter dem 04.06.2013 aus hier nicht im Streit stehenden Gründen. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.
- 5 Im Jahr 2012 kam es zu folgenden Umstrukturierungen: Mit notariell beurkundetem Schenkungs- und Anteilsübertragungsvertrag vom ... 08.2012 übertrug N seinen gesamten Kommanditanteil an der M-KG auf M. Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom selben Tag hatte die P-GmbH von der E-GmbH einen nach Ansicht des FG "rechnerisch unbedeutenden Zwerganteil" an der M-KG im Wege der Sonderrechtsnachfolge erworben. Die E-GmbH übertrug durch notariellen Vertrag vom ... 09.2012 ihr Vermögen im Ganzen auf die M-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme. Die Übernahme der übertragenden Rechtsträgerin erfolgte im Innenverhältnis rückwirkend mit Ablauf des 31.01.2012 (Verschmelzungstichtag). Im Anschluss an die Verschmelzung wurde durch notariell beurkundeten Beschluss vom ... 09.2012 die M-KG mit steuerrechtlicher Rückwirkung auf den 01.02.2012 in die M-GmbH formwechselnd umgewandelt. Nach dem weiteren Inhalt dieser Urkunde war die vorgenannte Verschmelzung der E-GmbH auf die M-KG zuvor wirksam geworden, so dass die E-GmbH vor Wirksamwerden des Formwechsels erloschen und daher nicht mehr an der formgewechselten M-GmbH beteiligt war. Am ... 2012 erfolgte sowohl die Handelsregistereintragung der formwechselnden Umwandlung als auch der Verschmelzung. Der Formwechsel der M-KG in die M-GmbH wurde steuerrechtlich zu Buchwerten durchgeführt. Die T-KG wurde ebenfalls mit notariell beurkundetem Beschluss vom ... 09.2012 mit steuerrechtlicher Wirkung auf den 02.02.2012 in die T-GmbH (Klägerin) formwechselnd umgewandelt.
- 6 Im Jahr 2014 fand bei der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der T-KG u.a. für das Streitjahr eine Außenprüfung statt. Der Außenprüfer gelangte zu der Auffassung, dass die Übertragung des Betriebsgrundstücks im Streitjahr 2010 entsprechend § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert erfolgt und daher der handelsrechtliche Ertrag zutreffend im Rahmen der Feststellungserklärung neutralisiert worden sei. Die Auskehrung des Forfaitierungserlöses stelle keine zusätzliche Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Allerdings führe die formwechselnde Umwandlung der T-KG in die T-GmbH (Klägerin) zu einem Sperrfristverstoß. Infolge der formwechselnden Umwandlung der T-KG in die Klägerin sei wegen deren 100 %-iger Beteiligung an der E-KG innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG mittelbar der Anteil einer Körperschaft am übertragenen Betriebsgrundstück zu 100 % begründet worden. Daher sei rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung des Betriebsgrundstücks der Teilwert zu 100 % anzusetzen; der Teilwert entspreche dem Verkehrswert (... €).

- 7** Dieser Rechtsauffassung schloss sich das FA mit Änderungsbescheiden vom 13.04.2015 an. Es setzte den Gewerbesteuermessbetrag nunmehr unter Berücksichtigung des außerordentlichen Ertrags auf ... € (bisher 0 €) fest. Zugleich hob es den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010 vom 04.06.2013 auf. Der gegen diese Bescheide eingelegte Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 15.06.2016).
- 8** Dagegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Klage. Nach den Ausführungen in der angegriffenen FG-Entscheidung beantragte sie sinngemäß, den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 vom 13.04.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.06.2016 dahin zu ändern, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb um ... € vermindert, der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend herabgesetzt und ein entsprechender vortragsfähiger Gewerbeverlust auf den 31.12.2010 festgestellt wird. Das FG lud die E-KG auf Antrag des FA nach § 174 Abs. 5 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zum Klageverfahren bei. Es wies die Klage mit Gerichtsbescheid vom 26.10.2018 - 3 K 173/16 als unbegründet ab.
- 9** Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, die sie auf eine Verletzung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG stützt.
- 10** Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des Gerichtsbescheids des Niedersächsischen FG vom 26.10.2018 - 3 K 173/16 und der Einspruchsentscheidung vom 15.06.2016 den Gewerbesteuermessbescheid 2010 vom 13.04.2015 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt wird, sowie den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2010 vom 13.04.2015 dahin zu ändern, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von ... € festgestellt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Die Beigeladene (E-KG) hat sich nicht geäußert und keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

- 13** Die Revision der Klägerin ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** I. Der Senat kann entscheiden, obwohl die Beigeladene nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen ist. Denn sie ist ausweislich der Akten ordnungsgemäß geladen und dabei auch darauf hingewiesen worden, dass beim Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann (§ 91 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).
- 15** II. Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil das FG in Teilbereichen rechtlich unzutreffende Maßstäbe zugrunde gelegt hat.
- 16** Nach § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. § 6 Abs. 5 EStG gilt daher auch im Streitfall für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Hierbei hat das FG --ausgehend von seiner Rechtsauffassung, wonach im Streitjahr gemäß § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG infolge des im Jahr 2012 vollzogenen Formwechsels der M-KG in die M-GmbH der Teilwert des übertragenen Betriebsgrundstücks rückwirkend in voller Höhe anzusetzen sei-- offen gelassen, ob die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG und des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG gegeben sind. Diese Fragen können jedoch bei Heranziehung der rechtlich gebotenen Prüfungsmaßstäbe nicht unbeantwortet bleiben.
- 17** Unterstellt man für die weitere Prüfung zunächst, dass eine Übertragung des Betriebsgrundstücks von der T-KG auf die E-KG nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG erfolgt ist, ist ein anteiliger Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG nicht vorzunehmen (dazu 1.). Das FG hat --hiervon ausgehend-- zwar zu Recht entschieden, dass der im Jahr 2012 vollzogene Formwechsel der M-KG in die M-GmbH dem Grunde nach eine Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG begründet (dazu 2.). Es ist aber unzutreffend davon ausgegangen, dass für diesen Fall der Teilwert des Betriebsgrundstücks rückwirkend in voller Höhe anzusetzen ist (dazu 3.). Die Sache ist nicht spruchreif, denn der

Senat vermag aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht zu entscheiden, ob --als eine Voraussetzung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG-- die T-KG im Streitjahr das wirtschaftliche Eigentum an dem Betriebsgrundstück auf die E-KG übertragen hat, ob insoweit eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist und --für den Fall, dass der Buchwertansatz im Streitjahr zunächst dem Grunde nach zu Recht erfolgt ist-- inwieweit ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG der Höhe nach zu begrenzen ist (dazu 4.).

- 18** 1. Geht man von einer Übertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG im Streitjahr aus, ist der Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG nicht erfüllt.
- 19** Nach dieser Vorschrift ist der Teilwert auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.
- 20** a) Mit dem Wort "Anteil" i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG (auch des Satzes 6) ist --ausgehend vom Sinn und Zweck dieser Regelungen-- im Grundsatz die (unmittelbare oder mittelbare) vermögensmäßige Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an dem nach Satz 3 dieser Vorschrift übertragenen Wirtschaftsgut und damit an den darin gespeicherten stillen Reserven gemeint (vgl. Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 6 EStG Rz 1656).
- 21** aa) In den Gesetzesmaterialien zu § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG in ihrer --bis heute und damit auch im Streitjahr gültigen-- Fassung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858; BStBl I 2002, 35) heißt es, dass diese Vorschriften nicht nur das Überspringen stiller Reserven auf Kapitalgesellschaften verhindern, sondern generell das Verfügen über Wirtschaftsgüter ohne Teilwertrealisation durch Verkäufe von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Nutzung der Vorteile vermeiden sollen, die durch die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren entstehen (BTDrucks 14/6882, S. 33). Nach Ansicht des erkennenden Senats bezweckt der Gesetzgeber hiermit ein inhaltlich weitgehendes Ziel. Er will --anders als die Klägerin meint-- von vornherein verhindern, dass bei den in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG genannten Konstellationen die im Zeitpunkt der Übertragung vorhandenen stillen Reserven entweder zu diesem Zeitpunkt (Satz 5) oder innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist (Satz 6) steuerneutral (unversteuert) von dem Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime wechseln. Dies bedeutet zweierlei: Zum einen sanktioniert der Gesetzgeber --unabhängig davon, ob es innerhalb der dreijährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu einer schädlichen Veräußerung des nach Satz 3 übertragenen Wirtschaftsguts durch die aufnehmende Mitunternehmerschaft kommt-- die auf Ebene der Mitunternehmerschaft dadurch eintretende Statusänderung der stillen Reserven, dass diese erstmals einem Körperschaftsteuersubjekt (unmittelbar oder mittelbar) zuzurechnen sind (Statusänderung auf Ebene der Mitunternehmerschaft). Zum anderen soll Vorsorge dagegen getroffen werden, dass die im nach Satz 3 übertragenen Wirtschaftsgut gespeicherten stillen Reserven nicht durch Verfügen über das Wirtschaftsgut selbst, sondern unter Nutzung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens durch Veräußerung der infolge der Übertragung im Wert gestiegenen Anteile am Körperschaftsteuersubjekt realisiert werden; damit wird eine Statusänderung der stillen Reserven auf Ebene des Gesellschafters vermieden, der seinerseits am mitunternehmerisch beteiligten Körperschaftsteuersubjekt beteiligt ist (Statusänderung auf Ebene des Gesellschafters; vgl. zum ganzen auch HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1650; Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 6 Rz 228; Heerdt, Finanz-Rundschau --FR-- 2019, 475, 480; Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 20.06.2006 - S 2241/27-St 111, Tz 7.1).
- 22** bb) Hiervon ausgehend beschreibt der im Gesetz verwendete Begriff des "Anteils" im Grundsatz die (unmittelbare oder mittelbare) Beteiligung an den im übertragenen Wirtschaftsgut gespeicherten stillen Reserven. Danach greift § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG nicht ein, soweit dem Körperschaftsteuersubjekt vor und nach der Übertragung nach Satz 3 das Wirtschaftsgut vermögensmäßig unverändert zusteht und sich nur das Alleineigentum in Gesamthandseigentum umwandelt (Schulze in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 16 Rz 735; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 08.12.2011 - IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl I 2011, 1279, Rz 29). Gleiches gilt auch dann, wenn dem Körperschaftsteuersubjekt das Wirtschaftsgut bei mittelbarer Beteiligung durch die Mitunternehmerstellung an einer Oberpersonengesellschaft bereits vor und auch nach der Übertragung vermögensmäßig unverändert zusteht und sich nur die Beteiligungskette ändert.
- 23** b) Danach ist § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG im Streitfall nicht erfüllt. Die Z-GmbH ist zwar Mitunternehmerin (Komplementärin) der E-KG, aber nicht an deren Vermögen beteiligt. Ebenso ist es unschädlich, dass vor der Übertragung nach Satz 3 die E-GmbH zu 11 % mittelbar an dem Betriebsgrundstück der T-KG, nach der Übertragung die E-GmbH erstmals zu 11 % mittelbar an dem Betriebsgrundstück der E-KG beteiligt war. Hierdurch wird weder

ein (mittelbarer) Anteil der E-GmbH an dem Betriebsgrundstück begründet noch erhöht sich dieser; es ändert sich allein die Beteiligungskette.

- 24** 2. Das FG hat --weiterhin von einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ausgehend-- zu Recht entschieden, dass durch den Formwechsel der M-KG in die M-GmbH im Jahr 2012 dem Grunde nach ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG erfolgt ist.
- 25** Nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist der Teilwert ebenfalls rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung anzusetzen, soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.
- 26** Ein "anderer Grund" im Sinne dieser Vorschrift ist nach dem Wortlaut auch dann gegeben, wenn --so wie hier-- im Rahmen einer mehrstöckigen Personengesellschaft eine Oberpersonengesellschaft (M-KG) durch einen Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft (M-GmbH) umgewandelt wird und hierdurch ein (mittelbarer) Anteil dieser Kapitalgesellschaft an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut (Betriebsgrundstück) begründet wird (dazu a). Der Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG setzt keine Missbrauchsabsicht voraus (dazu b). Ebenso kann diese Norm nicht im Wege der teleologischen Reduktion dahin einschränkend ausgelegt werden, dass ein rückwirkender Teilwertansatz zu unterbleiben hat, wenn der Formwechsel bei der im Streitfall gegebenen Konstellation zu Buchwerten (vgl. § 25 Satz 1, § 20 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG--) erfolgt (dazu c). Die übrigen Umstrukturierungsmaßnahmen des Jahres 2012 begründen keinen weiter gehenden Teilwertansatz als der vorstehend bezeichnete Formwechsel der M-KG in die M-GmbH (dazu d).
- 27** a) aa) § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG erfasst nach dem Wortlaut jede "aus einem anderen Grund" erfolgende unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung des Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut. Die Formulierung "aus einem anderen Grund" grenzt Satz 6 von Satz 5 ab; sie beschreibt diejenigen Fälle, in denen die Anteilsbegründung/-erhöhung nicht --wie nach Satz 5-- aufgrund der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, sondern erst aufgrund eines dieser Übertragung nachgelagerten Vorgangs erfolgt. Dabei definiert Satz 6 nicht, wie der nachgelagerte Vorgang beschaffen sein muss; es kann sich um einen Vorgang beliebiger Art handeln (ebenso z.B. HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1674). Diese Norm setzt daher nicht voraus, dass die bezeichnete Anteilsveränderung aufgrund eines (zivilrechtlichen oder ertragsteuerrechtlichen) Rechtsträgerwechsels erfolgen muss. Damit kann --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch der zivilrechtlich die Identität wahrende Formwechsel nach den §§ 190 ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG) ein "anderer Grund" i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sein (ebenso das Fachschrifttum, z.B. HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1676; Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 503.12; Schmidt/Kulosa, EStG, 40. Aufl., § 6 Rz 840; Schulze in Widmann/Mayer, a.a.O., Anhang 16 Rz 771; Schindler in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 6 Rz 228; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 25 UmwStG Rz 32; Kloster/Kloster, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2000, 1129, 1134; Hoffmann, GmbHR 2002, 125, 132; Blaas/Sombeck, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 2569, 2573; anderer Ansicht Hörger/Pauli, GmbHR 2001, 1139; wie hier auch BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1279, Rz 34, sowie Sächsisches FG, Urteil vom 04.11.2010 - 6 K 963/10, rechtskräftig, unter I.; FG München, Urteil vom 10.07.2019 - 7 K 1253/17, nicht rechtskräftig, Aktenzeichen beim Bundesfinanzhof --BFH--: XI R 20/19, unter 2.c bb). Erfordert demnach die Anteilsbegründung oder -erhöhung nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG keinen Rechtsträgerwechsel, muss für die Bejahung eines Sperrfristverstoßes auch nicht auf die Überlegung zurückgegriffen werden, dass der Formwechsel nach den §§ 190 ff. UmwG ertragsteuerrechtlich sogar einer Vermögensübertragung gleichgestellt wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2001 - VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474; Blümich/Nitzschke, § 25 UmwStG 2006 Rz 11, m.w.N.).
- 28** Ebenso kann --entgegen der Auffassung der Klägerin-- zwischen der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und der später erfolgenden Anteilsbegründung/-erhöhung an dem Wirtschaftsgut keine innere Verknüpfung dergestalt verlangt werden, dass ein Sperrfristverstoß nach Satz 6 ausscheidet, wenn --so wie hier-- die Anteilsbegründung/-erhöhung des Körperschaftsteuersubjekts an dem übertragenen Wirtschaftsgut auch ohne die Übertragung nach Satz 3 eingetreten wäre. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG verlangt allein, dass zeitlich der Übertragung nach Satz 3 nachfolgend ein unmittelbarer oder mittelbarer Anteil eines Körperschaftsteuersubjekts an dem Wirtschaftsgut begründet wird oder sich erhöht. Dabei ist unerheblich, ob dies dadurch geschieht, dass die das Wirtschaftsgut aufnehmende Mitunternehmerschaft oder --bei mehrstöckigen Personengesellschaften-- eine Oberpersonengesellschaft in ein Körperschaftsteuersubjekt formwechselnd umgewandelt wird.
- 29** bb) Unter Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass durch den Formwechsel der

M-KG in die M-GmbH --diese vermögensmäßig allein an der T-KG, die T-KG wiederum vermögensmäßig allein an der E-KG beteiligt-- mit steuerrechtlicher Rückwirkung auf den 01.02.2012 erstmals ein mittelbarer Anteil der M-GmbH an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Betriebsgrundstück begründet wurde.

- 30** Der erkennende Senat versteht die Ausführungen des FG im vorgenannten Sinn. Dem steht nicht entgegen, dass in der Vorentscheidung zur Definition des Begriffs "Anteil" i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG die Formulierung "Beteiligungsquote" verwendet wurde. Es ist nicht ersichtlich, dass das FG hiermit ein anderes Verständnis als das der vermögensmäßigen Beteiligung an den stillen Reserven des übertragenen Wirtschaftsguts (dazu oben B.II.1.a) zugrunde legen wollte.
- 31** Ebenso stünde der mittelbaren Anteilsbegründung der M-GmbH nicht entgegen, dass auch die T-KG in die T-GmbH (Klägerin) formwechselnd umgewandelt wurde und Kapitalgesellschaften ggf. eine Abschirmwirkung entfalten (zur Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften vgl. z.B. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 836; HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1674). Denn der Formwechsel der T-KG in die Klägerin ist erst mit steuerrechtlicher Wirkung zum 02.02.2012 erfolgt. Damit konnte dieser Formwechsel noch keine Abschirmwirkung hinsichtlich des mit steuerrechtlicher Wirkung zum 01.02.2012 erfolgten Formwechsels der M-KG in die M-GmbH begründen.
- 32** b) § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG setzt keine Missbrauchsabsicht voraus.
- 33** Es kann dahinstehen, ob die in § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG normierten "Körperschaftsteuerklauseln" überhaupt spezielle Missbrauchsbekämpfungsvorschriften sind. Jedenfalls setzen diese Vorschriften --mangels gesetzlicher Normierung-- keine Missbrauchsabsicht voraus (vgl. HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1670).
- 34** Der hiergegen von der Klägerin erhobene Einwand, der Verzicht auf eine Missbrauchsabsicht verstoße gegen das Recht der Europäischen Union, greift nicht durch. So sind zwar einzelstaatliche Steuergesetze, die Gemeinschaftsrecht umsetzen, richtlinienkonform auszulegen (BFH-Urteil vom 27.04.2006 - V R 53/04, BFHE 213, 256, BStBl II 2007, 16, unter II.1.c). Der Senat muss sich aber nicht mit der von der Klägerin vertretenen Meinung auseinandersetzen, wonach die Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Fusionsrichtlinie --FRL--, Amtsblatt der Europäischen Union 2009, Nr. L 310/34) eine Besteuerung der darin geregelten Sachverhalte nur dann erlaube, wenn im Einzelfall ein Missbrauch gegeben sei. Denn § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG normiert die Bewertung von nach Satz 3 dieser Vorschrift übertragenen Einzelwirtschaftsgütern; es ist nicht erkennbar, dass solche Vorgänge vom Anwendungsbereich der FRL erfasst sein könnten (zu deren Anwendungsbereich vgl. Art. 1 FRL). Anders als die Klägerin meint, steht im Streitfall auch nicht die Auslegung der den Formwechsel regelnden Vorschriften des § 25 i.V.m. §§ 20 ff. UmwStG in Rede. Abgesehen davon ist zwischen den Beteiligten --soweit ersichtlich-- auch nicht streitig, dass die im Jahr 2012 erfolgten Formwechsel zu Buchwerten erfolgt sind. Hieran könnte auch ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nichts ändern. Denn dieser führte allein dazu, dass den im Jahr 2012 erfolgten Formwechseln als Folge des rückwirkenden Teilwertansatzes des Betriebsgrundstücks (im Streitjahr 2010) andere (höhere) Buchwerte zugrunde zu legen sind.
- 35** c) Der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht einschränkend im Wege der teleologischen Reduktion dahin auszulegen, dass ein Sperrfristverstoß ausscheidet, wenn die Anteilsbegründung durch einen Formwechsel der Oberpersonengesellschaft nach § 25 Satz 1, § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zu Buchwerten erfolgt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn --so wie hier-- an dieser Oberpersonengesellschaft im Zeitpunkt des Formwechsels auch natürliche Personen als Mitunternehmer vermögensmäßig beteiligt sind, die bereits an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Betriebsgrundstück (mittelbar) vermögensmäßig beteiligt waren.
- 36** aa) Eine den Wortlaut korrigierende Auslegung wird dann zugelassen, wenn eine allein wortlautgemäße Auslegung zu sinnwidrigen Ergebnissen führt und der Schluss gerechtfertigt ist, dass der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt wurde. Weichen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voneinander ab, so ist der Wortlaut der Gesetzesbestimmung ihrem Zweck entsprechend einzuschränken, sofern sich das Gesetz gemessen an seinem Zweck als planwidrig zu weitgehend erweist. So hat der BFH beispielsweise den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG teleologisch reduziert, wenn ein Wirtschaftsgut durch den zu 100 % beteiligten Kommanditisten nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG eingebracht wird und dieses Wirtschaftsgut bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen innerhalb der Sperrfrist durch die KG veräußert wird; tragend hierfür war, dass § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nach seinem Zweck lediglich Vorsorge dagegen treffen wolle, dass innerhalb der Sperrfrist die Gewinne

(Verluste) aus der Veräußerung oder Entnahme der übertragenen Wirtschaftsgüter den Mitgesellchaftern unter Verletzung des Subjektsteuerprinzips zugeordnet werden (BFH-Urteil vom 31.07.2013 - I R 44/12, BFHE 242, 240, BStBl II 2015, 450, Rz 16; gleicher Ansicht BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 31/12, BFHE 246, 413, BStBl II 2015, 463, Rz 30, zu § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG). Hingegen kommt eine teleologische Reduktion grundsätzlich dann nicht in Betracht, wenn der weite Wortlaut der Vorschrift Folge einer bewussten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers ist (BFH-Urteil vom 27.03.2007 - VIII R 25/05, BFHE 217, 467, BStBl II 2008, 298, unter II.4.a).

- 37** bb) Hiervon ausgehend besteht für den hier zu prüfenden Sperrfristverstoß durch den Formwechsel der M-KG in die M-GmbH --wie zutreffend vom FG ausgeführt-- kein Raum für eine teleologische Reduktion.
- 38** Weder die von der Klägerin vorgetragene Gründe der Gesetzessystematik (dazu (1)) noch die aus ihrer Sicht fehlende Erforderlichkeit einer Missbrauchsabwehr (dazu (2)) rechtfertigen eine teleologische Reduktion. Vielmehr entspricht der weite Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG dem weiten Sinn und Zweck dieser Regelung (so auch Blaas/Sombeck, DStR 2012, 2569, 2573).
- 39** (1) Aus Gründen der Systematik wäre eine planwidrige Umsetzung des gesetzgeberischen Willens bei einem zu Buchwerten vollzogenen Formwechsel einer Oberpersonengesellschaft denkbar, wenn § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG --wie § 22 Abs. 1 UmwStG-- nach seinem Gesetzeszweck die steuerschädliche Sanktion auf die Ebene der Anteile an dem Körperschaftsteuersubjekt (Gesellchafterebene) begrenzen würde. Dann könnte ggf. an die Stelle des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG der § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG treten (so Ortmann-Babel/Bolik/Wernicke, Steuerrecht kurzgefaßt 2011, 335, 338; Brandenburg, Deutsche Steuer-Zeitung 2002, 551; wohl auch Weiss/Brühl, DStR 2019, 1065, 1069). So erlaubt § 20 UmwStG den Übergang der stillen Reserven von einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft und begrenzt nach § 22 Abs. 1 UmwStG --abgesehen von der auf eingebrachte Kapitalgesellschaftsanteile begrenzten Sonderregelung in § 22 Abs. 2 UmwStG-- die Schädlichkeit auf die Ebene der erhaltenen Anteile (vgl. Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 22 Rz 24). Für diesen Fall hätten beide Vorschriften ggf. gleichgerichtete Zielsetzungen. Dies ist jedoch nicht der Fall, weil § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG von vornherein den Transfer von stillen Reserven aus dem Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime verhindern will. Es soll --wie bereits aufgezeigt (dazu oben B.II.1.a aa)-- auch eine auf Ebene der Mitunternehmerschaft dadurch eintretende Statusänderung der stillen Reserven verhindert werden, dass diese nunmehr (unmittelbar oder mittelbar) einem an der Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaftsteuersubjekt zuzurechnen sind. So verhielte es sich aber im Streitfall. Infolge der mittelbaren Beteiligung der M-KG über die T-KG an der E-KG würden nach dem Formwechsel der M-KG die stillen Reserven an dem Betriebsgrundstück nicht mehr dem nahezu allein an der M-KG beteiligten M, sondern der M-GmbH zuzurechnen sein. Damit wechselten die im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG im Betriebsgrundstück gespeicherten stillen Reserven aus dem Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime; bei einer gedachten Veräußerung des Betriebsgrundstücks käme es insoweit zu einer "Tarifänderung" hin zur Körperschaftsteuer. Die Regelungszwecke in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG und § 22 Abs. 1 UmwStG sind demnach nicht deckungsgleich; vielmehr ist der des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG weiter gehend.
- 40** Keiner Klärung bedarf im Streitfall die Frage, ob bei einem Formwechsel nach § 25 Satz 1, § 23 Abs. 1, § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG die entstandene Kapitalgesellschaft durch Eintritt in die Rechtsstellung der umgewandelten Personengesellschaft auch in die laufende Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG eintritt (vgl. dazu Weiss/Brühl, DStR 2019, 1065, 1070). Denn die Sperrfrist lief im Streitfall für die T-KG als übertragende Rechtsträgerin. Die Klägerin hätte daher allenfalls in eine für die T-KG laufende Sperrfrist eintreten können. Der entscheidende Sperrfristverstoß wurde aber nicht durch den Formwechsel der T-KG, sondern durch den der M-KG ausgelöst.
- 41** (2) Ebenso greift der Einwand nicht durch, im konkreten Streitfall sei eine teleologische Reduktion deshalb geboten, weil keine reale Missbrauchsgefahr bestehe.
- 42** Es ist zwar zutreffend, dass der BFH bei Missbrauchsverhinderungsvorschriften eine teleologische Reduktion auch dann in Betracht zieht, wenn bei dem konkret verwirklichten Sachverhalt die objektive Möglichkeit einer Steuerumgehung ausscheidet (z.B. BFH-Urteile vom 07.10.2009 - II R 58/08, BFHE 226, 404, BStBl II 2010, 302, unter II.2.a; vom 05.11.2015 - III R 13/13, BFHE 252, 322, BStBl II 2016, 468, Rz 48). Es kann aber auch an dieser Stelle dahinstehen, ob § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG überhaupt eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift ist. Denn selbst für diesen Fall bestünden keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber für die im Streitfall gegebene Konstellation den Sperrfristverstoß im Tatbestand versehentlich zu weit gefasst hat. Im Gegenteil käme es --wie vorstehend aufgezeigt (dazu oben B.II.2.c bb (1))-- zu jener Statusänderung der im Zeitpunkt der Übertragung nach

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG im Betriebsgrundstück gespeicherten stillen Reserven, die der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG (auch) verhindern will.

- 43** Diese Statusänderung wäre auch nicht deshalb unbeachtlich, weil bei einer Veräußerung des nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Betriebsgrundstücks durch die E-KG innerhalb der dreijährigen Sperrfrist ggf. ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG geboten wäre. Denn § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sanktioniert bereits die einer Veräußerung vorgelagerte Statusänderung der stillen Reserven. Ebenso lässt sich nicht mit Erfolg einwenden, dass bei einer anderen Reihenfolge der Verträge --zuerst steuerneutrale formwechselnde Umwandlung der T-KG in eine Kapitalgesellschaft, erst dann Übertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG durch die T-GmbH auf die E-KG-- die stillen Reserven in dem Betriebsgrundstück nicht hätten besteuert werden müssen. Solche Überlegungen zur teleologischen Reduktion fußen auf einem hypothetischen Sachverhalt, der gerade nicht verwirklicht wurde. Anknüpfungspunkt für die steuerrechtliche Beurteilung ist aber nicht ein hypothetischer, sondern der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt (z.B. BFH-Urteile vom 14.02.2008 - IV R 61/05, BFH/NV 2008, 1460, unter II.3.d; vom 23.04.2009 - IV R 9/06, BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664, unter II.1.c bb; vom 24.01.2018 - I R 48/15, BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45, Rz 24).
- 44** d) Die weiteren im Jahr 2012 erfolgten Umstrukturierungsmaßnahmen begründen keinen weiter gehenden Teilwertansatz als der Formwechsel der M-KG in die M-GmbH.
- 45** § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist eine den Buchwertansatz einschränkende Bewertungsvorschrift. Ereignen sich während eines Feststellungszeitraums ggf. mehrere Sperrfristverstöße, sind die Auswirkungen auf die Bewertung des zum Buchwert übertragenen Wirtschaftsguts in zeitlicher Reihenfolge zu prüfen.
- 46** aa) Die unentgeltliche Übertragung des Kommanditanteils an der M-KG von N auf M mit Vertrag vom ... 08.2012 ist unerheblich. Sie kann als Übertragung zwischen zwei natürlichen Personen keinen Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG begründen.
- 47** bb) Die mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom gleichen Tag erfolgte entgeltliche Übertragung eines vom FG als "Zwerganteil" bezeichneten Teilanteils an der M-KG von der E-GmbH auf die P-GmbH begründet keinen Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG.
- 48** (1) Der Wortlaut dieser Norm ist zwar erfüllt.
- 49** (a) Infolge der vorbezeichneten Übertragung des Teilanteils an der M-KG wird erstmals ein mittelbarer Anteil der P-GmbH --über die M-KG und T-KG-- an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf die E-KG übertragenen Betriebsgrundstück begründet.
- 50** (b) Die Veräußerung eines Teil-/Mitunternehmeranteils stellt auch einen "anderen Grund" i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG dar. Hingegen ist es nicht möglich, die Veräußerung eines Teil-/Mitunternehmeranteils unter § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu subsumieren (gleicher Ansicht FG München, Urteil vom 10.07.2019 - 7 K 1253/17, unter II.3.b ee; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 825; HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1624; Ley/Strahl, DStR 2001, 1997, 2005; Neumayer/Obser, Der Ertragsteuerberater 2009, 445, 447; Leidel/Rosenfelder, Betriebs-Berater 2020, 1517, 1519; zweifelnd Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 502.3, bei Veräußerung durch den zuvor nicht übertragenden Gesellschafter; anderer Ansicht Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1352; Schmudlach, Neue Wirtschafts-Briefe 2015, 3382, 3387; Cordes/Löckener, FR 2021, 621, 623 f.; Schulze in Widmann/Mayer, a.a.O., Anhang 16 Rz 557 ff., bei Veräußerung durch den zuvor übertragenden Gesellschafter; vgl. auch Broemel, DStR 2020, 1407, 1409). Auch wenn der Anteil an einer Personengesellschaft steuerrechtlich die Zusammenfassung aller Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens verkörpert (z.B. BFH-Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 33), spricht § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG doch eindeutig von der Veräußerung oder Entnahme des "nach Satz 3 übertragene[n] Wirtschaftsgut[s]". Satz 4 nennt --anders als die Sätze 5 und 6, die von dem "Anteil ...an dem Wirtschaftsgut" sprechen-- ausdrücklich das Wirtschaftsgut als das Objekt der Veräußerung oder Entnahme. Damit kann nur das nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragene Einzelwirtschaftsgut gemeint sein, nicht ein Teil-/Mitunternehmeranteil.
- 51** (2) Gemessen am Gesetzeszweck käme es aber zu sinnwidrigen Ergebnissen, bejahte man einen Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, wenn innerhalb der Sperrfrist eine an der Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligte Kapitalgesellschaft, die bereits an dem nach Satz 3 übertragenen Wirtschaftsgut (mittelbar) vermögensmäßig beteiligt war, einen Teil-/Mitunternehmeranteil an eine andere Kapitalgesellschaft veräußert. Denn in einem solchen Fall wechseln gerade keine im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3

EStG im übertragenen Wirtschaftsgut gespeicherten stillen Reserven aus dem Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime. Der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist daher einschränkend im Wege teleologischer Reduktion dahin auszulegen, dass in einem solchen Fall ein Sperrfristverstoß ausscheidet. Zwar ergeben sich dann andere Rechtsfolgen als bei Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG. Ginge man von einem Sperrfristverstoß aus, wären rückwirkend die zum ursprünglichen Übertragungszeitpunkt im übertragenen Wirtschaftsgut vorhandenen stillen Reserven beim Übertragenden zu erfassen; zudem wäre der Übertragende (hier: die T-KG) Schuldner der Gewerbesteuer. Bei einer teleologischen Reduktion treten die Besteuerungsfolgen hingegen erst zu einem späteren Zeitpunkt (hier: Veräußerung des Teilanteils an der M-KG) in ggf. abweichender Höhe und ggf. bei einem anderen Gewerbesteuerschuldner (hier z.B.: M-KG) ein. Dies zu verhindern ist jedoch nicht die Aufgabe des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG (gleicher Ansicht HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1675). Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber bei Einfügung von § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG derartige Überlegungen angestellt hat.

- 52** (3) Danach begründet die Veräußerung des Teilanteils an der M-KG von der E-GmbH an die P-GmbH keinen Sperrfristverstoß i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG. Die E-GmbH war bereits im Zeitpunkt der Übertragung des Betriebsgrundstücks nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mittelbar an diesem Wirtschaftsgut beteiligt. Die im Jahr 2012 erfolgte entgeltliche Übertragung eines Teils ihres Anteils an der M-KG bewirkt daher keinen Regimewechsel der in diesem Teilanteil mittelbar gespeicherten stillen Reserven an dem Betriebsgrundstück; vielmehr waren jene stillen Reserven von vornherein im körperschaftsteuerrechtlichen Bereich verhaftet. Es kann daher dahinstehen, ob in Fällen einer entgeltlichen Veräußerung eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG auch deshalb vorzunehmen ist, weil infolge der Entgeltlichkeit die stillen Reserven aufgedeckt werden und damit gerade nicht auf ein anderes Körperschaftsteuersubjekt übergehen (so FG München, Urteil vom 10.07.2019 - 7 K 1253/17; FG Münster, Urteil vom 24.06.2020 - 13 K 3029/18 F, nicht rechtskräftig, Aktenzeichen des BFH XI R 43/20; vgl. auch HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1675).
- 53** Nach alledem waren die im übertragenen Teilanteil enthaltenen stillen Reserven im Streitjahr noch nicht aufgrund des bezeichneten Kauf- und Abtretungsvertrags rückwirkend aufzudecken, sondern erst im Rahmen des Formwechsels der M-KG in die M-GmbH zu berücksichtigen.
- 54** cc) Die mit Vertrag vom ... 09.2012 erfolgte Verschmelzung der E-GmbH auf die M-KG löst keinen Sperrfristverstoß aus. Denn hierdurch hat sich der mittelbare Anteil der E-GmbH an dem zu Buchwerten eingebrachten Betriebsgrundstück lediglich verringert. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG erfasst jedoch nicht die Verringerung des (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut (ebenso Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 503.11; HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1655, 1670; BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1279, Rz 30, zu § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG).
- 55** dd) Der dem Formwechsel der M-KG in die M-GmbH mit steuerrechtlicher Wirkung nachfolgende Formwechsel der T-KG in die T-GmbH (Klägerin) stellt dem Grunde nach einen weiteren Sperrfristverstoß dar. Allerdings kann hierdurch nicht nochmals der Teilwert des Betriebsgrundstücks angesetzt werden. Denn durch den (steuerrechtlich) zeitlich vorgelagerten Formwechsel der M-KG in die M-GmbH waren (dem Grunde nach) bereits die stillen Reserven in dem Betriebsgrundstück aufzudecken und dessen Teilwert anzusetzen. Dadurch erhöhte sich der Buchwert der --nach der sog. Spiegelbildmethode-- in der Bilanz der T-KG auszuweisenden 100 %-igen Beteiligung an der E-KG. Eine nochmalige Berücksichtigung der stillen Reserven in dem Betriebsgrundstück ist nicht möglich.
- 56** 3. Das FG hat aber zu Unrecht einen rückwirkenden Teilwertansatz in voller Höhe bejaht. Verringert sich bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft der mittelbare Anteil einer an der formgewechselten Oberpersonengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligten Kapitalgesellschaft an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut bis zum Formwechsel (Sperrfristverstoß), bestimmt sich der Umfang des rückwirkenden Teilwertansatzes nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nach den vermögensmäßigen Beteiligungsverhältnissen im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3.
- 57** a) § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG regelt nicht ausdrücklich, ob bei einem Formwechsel innerhalb der Sperrfrist zur Bestimmung des Umfangs des Teilwertansatzes die Beteiligungsverhältnisse am übertragenen Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Formwechsels (Sperrfristverstoßes) oder diejenigen im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG maßgeblich sind.
- 58** b) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist bei der im Streitfall gegebenen Konstellation auf die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG abzustellen (vgl. dazu Ossinger, Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 421, 425). § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG bezwecken, die im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 vorhandenen stillen Reserven zu besteuern, die in den körperschaftsteuerrechtlichen

Bereich wechseln (dazu oben B.II.1.a aa). Ob und in welchem Umfang im Zeitpunkt des Sperrfristverstoßes stille Reserven im Wirtschaftsgut vorhanden sind, ist ohne Bedeutung (vgl. HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1680). Der Gesetzeszweck gebietet es daher, bei Prüfung des Satzes 6 solche stillen Reserven auszuklammern, die im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 bereits im Körperschaftsteuerregime verhaftet waren. Dieses Verständnis bestätigt die Gesetzssystematik. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG erfasst --wie bereits dargestellt (vgl. B.II.2.d cc)-- nicht die Verringerung des (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteils eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut. Dies bedeutet, dass die im Zeitpunkt der Übertragung nach Satz 3 gegebene vermögensmäßige Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts am übertragenen Wirtschaftsgut bis zum Sperrfristverstoß unverändert bleibt, wenn sich dessen Anteil (vermögensmäßige Beteiligung) später reduziert.

- 59** 4. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 60** Der Senat kann aufgrund der bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) keine abschließende Entscheidung treffen.
- 61** a) Auch wenn dies zwischen den Beteiligten vor dem FG nicht streitig war, ist für den Senat schon nicht nachprüfbar, ob die T-KG im Streitjahr überhaupt das wirtschaftliche Eigentum an dem Betriebsgrundstück auf die E-KG übertragen hat.
- 62** § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass das wirtschaftliche Eigentum auf die aufnehmende Mitunternehmerschaft (Gesamthand) übertragen wird; es ist ein Rechtsträgerwechsel erforderlich (vgl. HHR/Niehus/Wilke, § 6 EStG Rz 1550). Steuerrechtlich beurteilt sich die Frage, wer wirtschaftlicher Eigentümer ist, nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (vgl. Wendt, FR 2017, 531; Geissler, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2018, 517). Im Streitfall hätte Anlass zur Prüfung vorbezeichneter Frage bestanden, weil das Betriebsgrundstück nach dem notariell beurkundeten Einbringungsvertrag vom ... 2010, der zwar in der angegriffenen FG-Entscheidung erwähnt, dessen Inhalt im Einzelnen aber nicht festgestellt ist, unmittelbar nach der Übertragung von der T-KG auf die E-KG von der E-KG als Leasinggeberin an die T-KG als Leasingnehmerin verleast wurde. Bei solchen Vertragsgestaltungen ist in Betracht zu ziehen, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem Leasinggut --abweichend von dem zivilrechtlichen-- ununterbrochen der Leasingnehmerin zuzurechnen und das Wirtschaftsgut in deren Betriebsvermögen (jedenfalls steuerbilanziell) zu aktivieren ist (vgl. zu denkbaren Konstellationen z.B. BFH-Urteile vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2016, 81, Rz 27 ff.; vom 02.06.2016 - IV R 23/13, Rz 30 ff.). Ob dies der Fall ist, muss in jedem Einzelfall nach den konkreten Umständen beurteilt werden. Hierzu enthält die Vorentscheidung allerdings keine tatsächlichen Feststellungen.
- 63** b) Sollte das FG zu dem Ergebnis gelangen, dass infolge des notariell beurkundeten Einbringungsvertrags vom ... 2010 nicht nur das zivilrechtliche, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum auf die E-KG übergegangen ist, bleibt zu prüfen, ob die Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist. Es ist dann der bisher ausgeklammerten Frage nachzugehen, ob die im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Übertragung erfolgte Auskehrung des von der E-KG erzielten Forfaitierungserlöses dem Buchwertansatz entgegensteht. Sollte diese Frage zu bejahen sein, wäre die Klage schon aus diesem Grund erfolglos. Sollte sie hingegen zu verneinen sein, wäre der Buchwertansatz im Streitjahr zunächst (vor dem Sperrfristverstoß) dem Grunde nach zu Recht erfolgt.
- 64** c) Im letztgenannten Fall müsste der rückwirkende Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG --wie dargestellt (dazu oben B.II.3.)-- der Höhe nach begrenzt werden. Aber auch insoweit fehlt es bisher an ausreichenden tatsächlichen Feststellungen.
- 65** Der rückwirkende Teilwertansatz würde ausscheiden, soweit die E-GmbH mittelbar über die M-KG bereits im Zeitpunkt der Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vermögensmäßig an den stillen Reserven des Betriebsgrundstücks beteiligt gewesen war. Insoweit hat das FG zwar festgestellt, dass die E-GmbH zu 11 % an der M-KG und über die M-KG mittelbar zu 11 % an dem Betriebsgrundstück beteiligt gewesen war. Auch wenn das FG nach dem Verständnis des erkennenden Senats hiermit die vermögensmäßige Beteiligung an den stillen Reserven meint (dazu oben B.II.2.a bb), fehlen bisher jedenfalls eindeutige Feststellungen dazu, dass die Beteiligungsquote der E-GmbH an der M-KG in Höhe von 11 % auch tatsächlich eine vermögensmäßige Beteiligung in entsprechender Höhe mitumfasst hat.
- 66** III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.