

## Urteil vom 11. Dezember 2025, IV R 17/23

**Zur teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG - Anwendung der sogenannten modifizierten Trennungstheorie**

ECLI:DE:BFH:2025:U.111225.IVR17.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 6 Abs 3, EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 Halbs 2, EStG § 16 Abs 1, GewStG § 7 S 1, FGO § 11 Abs 2, FGO § 11 Abs 4, EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 14. Juni 2023, Az: 2 K 1826/20

### Leitsätze

1. Bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist der Gewinn nicht nach der sogenannten strengen Trennungstheorie, sondern nach der sogenannten modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts zu ermitteln.
2. Ausschlaggebend hierfür ist der Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, Umstrukturierungen bei Mitunternehmerschaften im Anwendungsbereich dieser Norm unter Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu ermöglichen, ohne dass eine Ertragsteuerbelastung ausgelöst wird.

### Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 14.06.2023 - 2 K 1826/20 aufgehoben.

Der Bescheid für 2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 11.08.2020 wird dahin geändert, dass der für den Beigeladenen festgestellte Sonderbetriebsgewinn um 96.530,76 € gemindert wird.

Der Bescheid für 2017 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 11.08.2020 wird dahin geändert, dass der der Ermittlung des Gewerbeertrags zugrunde zu legende Gewinn aus Gewerbebetrieb um 96.530,76 € gemindert wird.

Die Berechnung wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

### Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist, ob die teilentgeltliche Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft zu einem Gewinn geführt hat.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Zweck in ... besteht. Im Jahr 2017 (Streitjahr) waren an der Klägerin als Komplementärin die R-GmbH vermögensmäßig zu 0 % und als Kommanditisten die A-GmbH zu 0,17 %, der Beigeladene zu 66,5 % und K zu 33,33 % beteiligt. An der R -GmbH (Komplementärin) waren der Beigeladene und K jeweils hälftig beteiligt. Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich.

- 3 Der Beigeladene vermietete ein ihm gehörendes bebautes Grundstück an die Klägerin und erzielte hieraus Sonderbetriebseinnahmen. Das Grundstück war im Dezember 2017 mit einem Buchwert von 920.217 € (Grund und Boden: 49.600 €; Gebäude: 870.617 €) im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bei der Klägerin bilanziert.
- 4 Der Beigeladene und K waren daneben zu jeweils 50 % an der C-GdbR beteiligt. Mit notariellem Vertrag vom 12.12.2017 wurde die C-GdbR unter Beitritt der R-GmbH als Komplementärin in die C-GmbH & Co. KG (C-KG) umgewandelt. Am gleichen Tag veräußerte der Beigeladene das in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin befindliche Grundstück an die C-KG zu einem Kaufpreis in Höhe des Buchwerts von 920.217 €. Davon entfielen 49.600 € auf den Grund und Boden und 870.617 € auf das aufstehende Gebäude. Der Verkehrswert des Grundstücks belief sich zum Veräußerungstichtag auf 1.028.011 €. Hierbei entfielen auf den Grund und Boden ein Betrag von 71.288 € und auf das Gebäude ein Betrag von 956.723 €.
- 5 In der Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung für 2017 wurde kein Veräußerungsgewinn erklärt. In dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2017 vom 21.03.2019 wurde für die Klägerin ein Gesamtgewinn in Höhe von 612.442 € ausgewiesen und davon dem Beigeladenen ein Gewinn in Höhe von 259.418,49 € zugewiesen. Darin war ein Gewinn des Beigeladenen aus Sonderbetriebsvermögen in Höhe von 51.600 € enthalten. In dem Gewerbesteuermessbescheid für 2017 der Klägerin vom 21.03.2019 wurde bei der Ermittlung des Gewerbeertrags vorbezeichneter Gesamtgewinn berücksichtigt. Die Bescheide ergingen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6 Im Rahmen einer für die Jahre 2014 bis 2017 durchgeführten Betriebsprüfung ermittelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) aus der Übertragung des bebauten Grundstücks einen dem Beigeladenen zuzurechnenden Gewinn in Höhe von 96.530,76 €. Dabei legte das FA der Berechnung dieses Gewinns die sogenannte strenge Trennungstheorie zugrunde und nahm eine für das Grundstück und das Gebäude einheitliche Entgeltlichkeitsquote von 89,51 % an. Danach berücksichtigte das FA für den entgeltlichen Teil einen Buchwert in Höhe von 823.686,24 € ( $= 920.217 € \cdot 89,51 \%$ ).
- 7 Die nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Gewinnfeststellungs- und Gewerbesteuermessbescheide für 2017, beide vom 11.08.2020, wiesen nunmehr einen auf 720.848,33 € erhöhten Gesamtgewinn der Klägerin aus. Davon entfiel im Gewinnfeststellungsbescheid 2017 ein Betrag in Höhe von 363.846,60 € auf den Beigeladenen. Der Gewinn des Beigeladenen aus Sonderbetriebsvermögen wurde auf 148.131,09 € erhöht. Darin war der Gewinn aus der Veräußerung des bebauten Grundstücks in Höhe von 96.530,76 € enthalten.
- 8 Hiergegen erhob die Klägerin am 31.08.2020 Sprungklage, der das FA fristgemäß zugestimmt hat. Die Klägerin vertrat die Ansicht, dass der Veräußerungsgewinn nach der sogenannten modifizierten Trennungstheorie zu ermitteln sei. Da der Veräußerungspreis dem Buchwert entsprochen habe, betrage der Veräußerungsgewinn 0 €. Die Klägerin begehrte, den Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 und den Gewerbesteuermessbescheid für 2017 dahin zu ändern, dass der Gewinn des Beigeladenen aus seinem Sonderbetriebsvermögen um 96.530,76 € gemindert werde. Die Klage hatte lediglich in geringem Umfang Erfolg. Das Finanzgericht (FG) reduzierte mit Urteil vom 14.06.2023 - 2 K 1826/20 den bei der Gewinnfeststellung und der Messbetragsfestsetzung zu berücksichtigenden Sonderbetriebsgewinn des Beigeladenen um 2.994,89 €.
- 9 Zur Begründung führte es im Wesentlichen Folgendes aus: Das bebaute Grundstück sei teilentgeltlich auf die C -KG übertragen worden. Bei der teilentgeltlichen Übertragung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG sei umstritten, in welcher Weise bei der Aufteilung des Vorgangs in ein voll unentgeltliches und ein voll entgeltliches Geschäft der Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts den beiden Teilen des Rechtsgeschäfts zuzuordnen sei. Das FG folge --wie das FA-- der sogenannten strengen Trennungstheorie, nach der der Buchwert anteilig nach dem Verhältnis zwischen dem Teilentgelt und dem Verkehrswert (Entgeltlichkeitsquote) dem entgeltlichen und dem unentgeltlichen Teil zugeordnet werde. Danach ergebe sich lediglich ein Sonderbetriebsgewinn des Beigeladenen in Höhe von 93.535,87 €. Bei dem Grund und Boden und dem darauf befindlichen Gebäude handele es sich um verschiedene Wirtschaftsgüter, sodass auch die jeweiligen Übertragungsvorgänge getrennt zu beurteilen seien. Hinsichtlich der Übertragung des Grund und Bodens ergebe sich eine Entgeltlichkeitsquote von 69,57 % ( $= 49.600 € / 71.288 €$ ), hinsichtlich der Übertragung des Gebäudes eine solche von 90,99 % ( $= 870.617 € / 956.723 €$ ). Dies führe beim Grund und Boden zu einem Gewinn in Höhe von 15.093,28 € und bei dem Gebäude zu einem solchen in Höhe von 78.442,59 €.
- 10 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung materiellen Bundesrechts rügt.

- 11 Die Klägerin beantragt,  
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 14.06.2023 - 2 K 1826/20 aufzuheben und den Bescheid für 2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 11.08.2020 dahin zu ändern, dass der für den Beigeladenen festgestellte Sonderbetriebsgewinn um 96.530,76 € gemindert wird, und den Bescheid für 2017 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 11.08.2020 dahin zu ändern, dass der der Ermittlung des Gewerbeertrags zugrunde zu legende Gewinn aus Gewerbebetrieb um 96.530,76 € gemindert wird.
- 12 Für den Fall des Unterliegens regt die Klägerin die Vorlage des Verfahrens an den Großen Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) an.
- 13 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Für den Fall des Unterliegens regt auch das FA die Vorlage des Verfahrens an den Großen Senat des BFH an.
- 15 Der Beigeladene und das beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) haben keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 16 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17 Verfahrensgegenstand sind der für den Beigeladenen im Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 festgestellte Sonderbetriebsgewinn und der gegenüber der Klägerin festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag für 2017 (dazu I.). Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil das FG zu Unrecht entschieden hat, dass die teilentgeltliche Übertragung des bebauten Grundstücks im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG aus dem Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bei der Klägerin in das Gesamthandsvermögen der C-KG zu einem im Gewinnfeststellungsverfahren der Klägerin zu erfassenden Sonderbetriebsgewinn (dazu II.) und zu einem bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Klägerin zu berücksichtigenden Gewerbeertrag (dazu III.) führt. Die Sache ist spruchreif und der Klage ist im beantragten Umfang stattzugeben (dazu IV.). Eine Vorlage an den Großen Senat des BFH war nicht geboten (dazu V.).
- 18 I. Das Revisionsverfahren richtet sich --wie bereits das Klageverfahren-- gegen den für den Beigeladenen im Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 festgestellten Sonderbetriebsgewinn (dazu 1.) und den gegenüber der Klägerin festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag für 2017 (dazu 2.).
- 19 1. a) Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen (z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.). Solche selbständigen Feststellungen sind unter anderem die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sonderbetriebsgewinns --verstanden als Saldo von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben-- beziehungsweise einer Sondervergütung im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (z.B. BFH-Urteile vom 19.01.2023 - IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.; vom 20.02.2025 - IV R 17/22, BStBl II 2025, 485, Rz 18, m.w.N.).
- 20 b) Danach betrifft das Revisionsverfahren den im Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 für den Beigeladenen festgestellten Sonderbetriebsgewinn in Höhe von 148.131,09 €. Die Klägerin strebt an, diese selbständige Feststellung um den darin enthaltenen Veräußerungsgewinn aus der Übertragung des bebauten Grundstücks in Höhe von 96.530,76 € zu reduzieren.
- 21 2. Daneben betrifft das Revisionsverfahren den gegenüber der Klägerin festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag für 2017. Die Klägerin begehrt, den bei der Messbetragsfestsetzung als Ausgangsgröße des Gewerbeertrags berücksichtigten Gesamtgewinn der Klägerin ebenfalls um 96.530,76 € zu reduzieren.
- 22 II. Die zu Buchwerten erfolgte teilentgeltliche Übertragung des bebauten Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bei der Klägerin in das Gesamthandsvermögen der C-KG hat nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zu keinem Sonderbetriebsgewinn des Beigeladenen geführt.

- 23** Unter Zugrundelegung der allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze (dazu 1.) sowie der zur teilentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vertretenen Trennungstheorien (dazu 2.) geht der erkennende Senat nach nochmaliger Prüfung weiterhin davon aus, dass im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die modifizierte Trennungstheorie anzuwenden ist, und zwar mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts (dazu 3.). Danach ist die teilentgeltliche Übertragung des bebauten Grundstücks zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen der C-KG gewinnneutral erfolgt (dazu 4.).
- 24** 1. a) Wird der Gewinn für die Personengesellschaft im Gesamthandsvermögen durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) ermittelt, gilt diese Gewinnermittlungsmethode auch für das Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteil vom 11.03.1992 - XI R 38/89, BFHE 168, 70, BStBl II 1992, 797, unter II.). Nach § 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.
- 25** b) Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann Wirtschaftsgüter aus seinem Sonderbetriebsvermögen an eine Personengesellschaft, an welcher er selbst als Mitunternehmer beteiligt ist, wie ein fremder Dritter entgeltlich veräußern. Überschreitet das Entgelt den Buchwert, erzielt der Gesellschafter aus der Veräußerung einen Gewinn in seinem Sonderbetriebsvermögen. Entgelt für die Übertragung eines Wirtschaftsguts ist jede Gegenleistung, gleichgültig, ob sie in Geld, Sachen oder Rechten besteht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.09.2012 - IV R 11/12, BFHE 239, 76, Rz 9, m.w.N.). Verlässt ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens aus betriebsfremden Gründen ohne angemessene Gegenleistung das Betriebsvermögen, ist der Vorgang als Entnahme zu beurteilen.
- 26** c) Davon abweichend ordnet § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 i.V.m. Abs. 5 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 dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt übertragen wird. Bei dem "Wert, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt" handelt es sich um den Buchwert im Zeitpunkt der Übertragung, der bei Beachtung der Grundsätze der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung anzusetzen ist.
- 27** 2. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG trifft keine unmittelbare Aussage zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung einer in seinem Anwendungsbereich --wie im Streitfall-- teilentgeltlich erfolgten Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter. Die Beurteilung derartiger Übertragungen ist streitig.
- 28** a) Nach der sogenannten strengen Trennungstheorie ist dieser Vorgang in einen entgeltlichen Teil (Veräußerung des Wirtschaftsguts unter Aufdeckung der stillen Reserven) und einen unentgeltlichen Teil (Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG) aufzuteilen. Zur Ermittlung der Entgeltlichkeitsquote wird das Teilentgelt ins Verhältnis zum Verkehrswert des Wirtschaftsguts gesetzt. Auch der Buchwert wird in diesem Verhältnis aufgeteilt, sodass dem Teilentgelt nur ein anteiliger Buchwert gegenübergestellt wird (BFH-Vorlagebeschluss vom 27.10.2015 - X R 28/12, BFHE 251, 349, BStBl II 2016, 81, Rz 32, 42, 51; BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rz 15; vom 12.09.2013, BStBl I 2013, 1164; Mitschke, FinanzRundschau --FR-- 2012, 1156 Vees, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 681; Dornheim, FR 2014, 869; Heuermann, juris - Die Monatszeitschrift 2014, 117, 122; Schütz, Steuerrecht kurzgefaßt 2014, 419, 422; vgl. auch Steger, NWB - Steuer- und Wirtschaftsrecht --NWB-- 2023, 2926). Durch diese Berechnungsweise ergibt sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts stets ein anteiliger Gewinn (Verkehrswert ist höher als der Buchwert) oder anteiliger Verlust (Verkehrswert ist niedriger als der Buchwert, vgl. z.B. Steger, NWB 2023, 2926, 2930, 2933).
- 29** b) Die modifizierte Trennungstheorie teilt die teilentgeltliche Übertragung ebenso wie die strenge Trennungstheorie in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auf. Sie ordnet jedoch den Buchwert des Wirtschaftsguts dem Teilentgelt in anderer Weise zu. Dabei existieren zwei unterschiedliche Arten der Zuordnung: Nach der einen ist der Buchwert dem entgeltlichen Teil nur bis zur Höhe des Teilentgelts zuzuordnen (modifizierte Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts, vgl. dazu Förster, Der Betrieb --DB-- 2013, 2047, 2051; Wacker, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2013/2014, 733, 737; Graw, FR 2015, 260, 266). Nach der anderen wird der Buchwert ausschließlich dem entgeltlichen Teil des Geschäfts

gegenübergestellt. Danach entsteht bei einem Entgelt unterhalb des Buchwerts aus dem entgeltlichen Teil ein Verlust, der wiederum durch einen Gewinn aus dem unentgeltlichen Teil kompensiert wird (modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag, vgl. Wittwer, Report des Hauptverbands der landwirtschaftlichen Buchstellen 2014, 124, 125, unter 2.c). Beide Arten der Zuordnung führen dazu, dass ein Gewinn nur entsteht, wenn und soweit das Entgelt den Buchwert übersteigt (s.a. Prinz/Hütig, DB 2012, 2597; Wit, DStR 2012, 1500; Strahl, FR 2013, 322; Wendt, DB 2013, 834; derselbe, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 2012/2013, S. 29, 42; Demuth, Der Ertragsteuerberater --EStB-- 2014, 373; Strahl, FR 2014, 763; Teschke/Sundheimer/Tholen, Unternehmensbesteuerung 2014, 409).

- 30** 3. Hiervon ausgehend ist nach Überzeugung des erkennenden Senats bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG der modifizierte Trennungstheorie der Vorzug zu geben (dazu a). Die hiergegen vorgebrachten Einwände des FA und des BMF greifen nicht durch (dazu b).
- 31** Dies gilt nicht nur dann, wenn --wie bereits vom erkennenden Senat entschieden-- die teilentgeltliche Übertragung im Rahmen des Betriebsvermögens der nämlichen Mitunternehmerschaft erfolgt, sodass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG hinsichtlich des unentgeltlichen Teils des Geschäfts mangels Entnahme nur deklaratorisch wirkt (BFH-Urteile vom 19.09.2012 - IV R 11/12, BFHE 239, 76, Rz 9 ff., 16, zur Übertragung vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft; vom 03.08.2022 - IV R 16/19, Rz 44, 46, zur Übertragung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft). Vielmehr ist die modifizierte Trennungstheorie auch dann anzuwenden, wenn --wie im Streitfall-- in Bezug auf den unentgeltlichen Teil des Geschäfts eine Entnahme gegeben ist und die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG insoweit konstitutive Bedeutung besitzt.
- 32** a) Bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist der modifizierte Trennungstheorie der Vorzug zu geben. Das ergibt sich zwar nicht bereits aus dem Wortlaut (dazu aa) oder aus rechtssystematischen Überlegungen (dazu bb), aber aus dem Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (dazu cc).
- 33** aa) Der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist im Grundsatz offen.
- 34** aaa) Teilentgeltliche Übertragungen, bei denen das Entgelt nicht in der Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten besteht, werden nicht unmittelbar vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst. Allerdings enthält der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG --in Gestalt des Begriffs "soweit"-- ein Aufteilungsgebot. Es genügt bereits, 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 der Rechtsfolge des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG unterfallenden-- unentgeltlichen Teil und einen entgeltlichen Teil, dessen steuerrechtliche Folgen mangels Tatbestandserfüllung nicht unmittelbar nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG beurteilt werden können. In diesem Ausgangspunkt sind sich die strenge und die modifizierte Trennungstheorie einig.
- 35** bbb) Mit dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG lässt sich demnach nicht der Vorzug einer der beiden Trennungstheorien begründen. Bedenken ergeben sich jedoch mit Blick auf den Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG gegen die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie mit Verlustbeitrag. Danach soll bei einem Teilentgelt unter dem Buchwert der hieraus resultierende Verlust --wie oben dargestellt (dazu B.II.2.b)-- durch einen Gewinn aus dem unentgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs kompensiert werden. Dies stünde nicht im Einklang mit dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG, wonach --zwingend-- der Buchwert anzusetzen ist, "soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich ... übertragen wird". Danach kann aus dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts kein Gewinn realisiert werden. Zudem würden sich weitere Unstimmigkeiten bei der Bilanzierung des Wirtschaftsguts beim Erwerber ergeben. So wäre der Buchwert mit seiner vollständigen Berücksichtigung beim entgeltlichen Teil verbraucht. Damit wäre kaum zu vereinbaren, beim unentgeltlichen Teil des Geschäfts einen Buchwert oberhalb von 0 € fortzuführen. Vielmehr müsste der Buchwert des Wirtschaftsguts beim Erwerber abgestockt werden (vgl. z.B. Steger, NWB 2023, 2926, 2931 f.). Diese Unstimmigkeiten treten bei der modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts (nur) bis zur Höhe des Teilentgelts nicht auf. Sie beachtet, dass aus dem unentgeltlichen Teil des Geschäfts jedenfalls kein Gewinn realisiert wird. Ebenso wird infolge der Zuordnung des Buchwerts nur bis zur Höhe des Teilentgelts sichergestellt, dass der Erwerber den bisherigen Buchwert des Wirtschaftsguts fortführen kann (vgl. z.B. Steger, NWB 2023, 2926, 2932).
- 36** Danach nimmt der erkennende Senat von der modifizierten Trennungstheorie mit Verlustbeitrag Abstand.

- 37 bb) Rechtssystematische Überlegungen geben zwar ebenfalls keine (eindeutige) Antwort darauf, in welcher Weise der Buchwert des teilentgeltlich übertragenen Wirtschaftsguts dem entgeltlichen Teil zuzuordnen ist (dazu aaa und bbb), streiten aber eher für die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts (dazu ccc).
- 38 aaa) Ein Vorrang der strengen Trennungstheorie gegenüber dieser modifizierten Trennungstheorie lässt sich nicht mit einem rechtssystematischen Bezug auf das Veranlassungsprinzip oder auf die Behandlung der teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens rechtfertigen (so aber BFH-Vorlagebeschluss vom 27.10.2015 - X R 28/12, BFHE 251, 349, BStBl II 2016, 81, Rz 52, 57 ff.).
- 39 (1) Es trifft zwar durchaus zu, dass dem Teilentgelt als Betriebseinnahme (Erwerbseinnahme) unter Veranlassungsgesichtspunkten der entsprechende Buchwert als Anschaffungskosten (Erwerbsaufwand) gegenüberzustellen ist. Daraus lässt sich aber für eine teilentgeltliche Übertragung in den Bahnen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht der Rückschluss ziehen, dass der Buchwert dem entgeltlichen Teil entsprechend einer zu ermittelnden Entgeltlichkeitsquote zuzuordnen ist. Vielmehr hat sich die Zuordnung des Buchwerts primär am Telos des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auszurichten.
- 40 (2) Ein Vorrang der strengen Trennungstheorie ergibt sich auch nicht aus der einkommensteuerrechtlichen Behandlung der teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des steuerverstrickten Privatvermögens. Es ist zwar zutreffend, dass in diesem Bereich nach ständiger Rechtsprechung des BFH die strenge Trennungstheorie zur Anwendung kommt (so zuletzt BFH-Urteile vom 12.12.2023 - IX R 15/23, Rz 21 f., und vom 11.03.2025 - IX R 17/24, BStBl II 2025, 550, Rz 20 f., m.w.N.). Die Ermittlung der Gewinneinkünfte folgt jedoch anderen Regeln als die Ermittlung der Überschusseinkünfte. Während die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens grundsätzlich steuerfrei ist (Ausnahmen: §§ 17, 20 Abs. 2, § 23 EStG), sind stille Reserven im Betriebsvermögen dauerhaft steuerverstrickt. Im Bereich der Gewinneinkünfte bedarf die intersubjektive Übertragung stiller Reserven einer Rechtsgrundlage. Ist eine derartige Rechtsgrundlage nicht vorhanden, führt das Ausscheiden des betreffenden Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen --sei es durch Veräußerung oder durch Entnahme-- zur Aufdeckung aller stillen Reserven. Wird ein betriebliches Wirtschaftsgut aus außerbetrieblichen Gründen verbilligt (teilentgeltlich) übertragen, steht außer Frage, dass ebenfalls alle stillen Reserven aufzudecken sind. Es ist eine Entnahme anzunehmen, soweit die Verbilligung reicht (Wendt, DB 2013, 834). Hingegen ist die Situation bei der teilentgeltlichen Übertragung von steuerverstrickten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens eine andere. Es können --abgesehen von gegebenenfalls erfüllten gesetzlichen Veräußerungsfiktionen (z.B. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, vgl. dazu BFH-Urteil vom 13.12.2022 - IX R 5/22, Rz 21)-- gerade nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden, weil es keine allgemeine Ersatzrealisation in Höhe der Differenz zwischen Verkehrswert und Veräußerungspreis (Teilentgelt) gibt. Die teilentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des steuerverstrickten Privatvermögens lässt sich daher nicht mit der von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens vergleichen. Dies gilt erst recht, wenn sich die teilentgeltliche Übertragung des betrieblichen Wirtschaftsguts im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bewegt, der gerade die Übertragung stiller Reserven zwischen verschiedenen Steuersubjekten erlaubt. Danach hat sich die Zuordnung der Buchwerte primär am Telos dieser Vorschrift zu orientieren, nicht an der Frage, wie teilentgeltliche Übertragungen im steuerverstrickten Privatvermögen zu beurteilen sind.
- 41 Nach alledem ist die Besteuerung der teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens daher nicht mit derjenigen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vergleichbar (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2023 - IX R 15/23, Rz 28 ff.; im Ergebnis ebenso Wendt, DB 2013, 834, 839; Graw, FR 2015, 260, 266). Es leuchtet daher nicht ein, einen systematischen Vorteil der strengen Trennungstheorie darin zu sehen, dass sie durch Übernahme der Zuordnungsmethode für das Privatvermögen eine weitere Verkomplizierung vermeide (so aber BFH-Vorlagebeschluss vom 27.10.2015 - X R 28/12, BFHE 251, 349, BStBl II 2016, 81, Rz 59).
- 42 bbb) Umgekehrt lässt sich allerdings auch ein Vorrang der modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts weder mit einem Verweis auf § 4 Abs. 1 EStG (vgl. Wendt, DB 2013, 834, 838) beziehungsweise der buchungstechnischen Behandlung des Vorgangs (vgl. Graw, FR 2015, 260, 265) noch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip (so aber Korn, Kölner Steuerdialog 2002, 13272, 13276; Ley, StbJb 2003/2004, 135, 152; Prinz/Hütig, DB 2012, 2597, 2599; ähnlich Demuth, EStB 2014, 373, 375) überzeugend rechtfertigen.
- 43 (1) Auf die teilentgeltliche Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist § 4 Abs. 1 EStG als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift anwendbar. Danach ist das Wirtschaftsgut zwar bilanzsteuerrechtlich die kleinste Einheit für die steuerrechtliche Gewinnermittlung. Dies führt

aber nicht dazu, dass der Buchwert des Wirtschaftsguts nicht aufgeteilt werden kann. Denn aufgeteilt wird nicht das Wirtschaftsgut, sondern das Rechtsgeschäft. Abweichendes kann sich auch nicht aus der buchungstechnischen Betrachtung ergeben, wonach beim Ausscheiden eines Wirtschaftsguts ein Gewinn nur in Höhe der Differenz zwischen dem Entgelt und dem Buchwert entstehen soll. Denn die buchungstechnische Umsetzung hat sich an der steuerrechtlichen Beurteilung zu orientieren, und nicht umgekehrt.

- 44** (2) Soweit das Leistungsfähigkeitsprinzip als Argument für eine Bevorzugung der modifizierten Trennungstheorie verwendet wird, kann die Überlegung, dem Übertragenden stünden keine Mittel zur Steuerzahlung zur Verfügung, nicht ohne Weiteres überzeugen. Soweit das Teilentgelt in Barmitteln besteht, kommt es beim Übertragenden ohnehin zu einem Liquiditätszufluss. Soweit das Teilentgelt in der Übernahme einer Verbindlichkeit des Übertragenden besteht, kann dieser Sachverhalt bei gebotener wirtschaftlicher Betrachtung nicht anders beurteilt werden, als wenn der Übertragende den entsprechenden Betrag in bar erhalten und anschließend zur Tilgung der zurückbehaltenen Verbindlichkeit verwendet hätte (z.B. BFH-Urteil vom 11.12.2001 - VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, unter B.I.3.b bb aaa [Rz 27]). Die Übernahme einer Verbindlichkeit ist daher im Grundsatz wie ein Zufluss von Liquidität zu behandeln.
- 45** ccc) Im Bereich der Gewinneinkünfte entsteht jedoch bei Anwendung der vom erkennenden Senat präferierten modifizierten Trennungstheorie ein rechtssystematisch konsistenteres Gefüge. Denn dann wird der Gewinn bei teilentgeltlichen Übertragungen sowohl von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG als auch von betrieblichen Sachgesamtheiten im Sinne von § 6 Abs. 3, § 16 Abs. 1 EStG nach dem gleichen Grundschema ermittelt; in beiden Fällen wird dem (Teil-)Entgelt nur der Buchwert gegenübergestellt.
- 46** Dabei verkennt der Senat nicht, dass bei betrieblichen Sachgesamtheiten übernommene bilanzierte Verbindlichkeiten --anders als bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter-- gerade kein Entgelt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.3.b, zur unentgeltlichen Übertragung; BFH-Urteil vom 21.03.2002 - IV R 1/01, BFHE 198, 537, BStBl II 2002, 519, unter 4., zur entgeltlichen Übertragung), sondern Teil der übertragenen Sachgesamtheit sind (Geissler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 63 "Übernahme (bilanzierter) betrieblicher Schulden"). Dies ändert jedoch nichts daran, dass in beiden Fällen --der Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten unter Anwendung der sogenannten Einheitstheorie (dazu grundlegend BFH-Urteile vom 10.07.1986 - IV R 12/81, BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811; vom 07.02.1995 - VIII R 36/93, BFHE 178, 110, BStBl II 1995, 770; vgl. auch Geissler, FR 2014, 152) sowie der Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter unter Anwendung vorstehend genannter modifizierter Trennungstheorie-- auf Seiten des Übertragenden nur dann und insoweit ein Gewinn entsteht, als das Teilentgelt den Buchwert des Übertragungsgegenstands übersteigt.
- 47** cc) Maßgeblich für den Vorrang der modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts sind letztlich teleologische Erwägungen.
- 48** aaa) § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist eine steuerbilanzielle Bewertungsvorschrift, die das Vorliegen eines Besteuerungstatbestands, nämlich einer unentgeltlichen Übertragung (Entnahme) oder einer entgeltlichen Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten in den dort beschriebenen Fällen voraussetzt. Ist der Tatbestand erfüllt, ist das übertragene Wirtschaftsgut privilegiert mit dem Buchwert (keine Gewinnrealisierung) zu bewerten (§ 6 Abs. 5 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EStG). Diese Regelung wurde im Grundsatz in ihrer heutigen Form durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858) --UntStFG-- eingefügt. In den Gesetzesmaterialien zu § 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des UntStFG heißt es, dass insbesondere für mittelständische Betriebe Erleichterungen für Umstrukturierungen von Unternehmen bei der Ertragsbesteuerung vorgesehen seien. Es müsse der Verzicht auf die Gewinnrealisierung trotz Überspringens stiller Reserven auf einen anderen Rechtsträger unter bestimmten Voraussetzungen konsequent fortgeführt werden. Hierzu sei es erforderlich, die Regelung des § 6 Abs. 5 EStG weiter zu präzisieren (BTDrucks 14/6882, S. 23). Speziell zu § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG heißt es weiter, dass diese Norm dagegen nicht Veräußerungsvorgänge erfasse, die nach den allgemeinen Regelungen wie zwischen fremden Dritten abgewickelt werden (BTDrucks 14/6882, S. 32). Nach alledem bezweckt diese Norm, Umstrukturierungen bei Mitunternehmerschaften unter Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu begünstigen.
- 49** Um diesen Zweck zu erreichen, nimmt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in Kauf, dass stille Reserven unter Einschränkung des Subjektsteuerprinzips zwischen verschiedenen Steuersubjekten verlagert werden. Insoweit ist unerheblich, dass (zumindest) in bestimmten Fallkonstellationen das Überspringen stiller Reserven durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz vermieden werden kann (vgl. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG). Denn hierbei handelt es sich um ein

Wahlrecht (Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 502.7; Paus, FR 2003, 59, 68 f.), das in Anspruch genommen werden kann, aber nicht muss. Danach ist die Einschränkung des Subjektsteuerprinzips in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG selbst angelegt. Vor diesem Hintergrund spricht auch das Subjektsteuerprinzip nicht gegen die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie (so aber BFH-Vorlagebeschluss vom 27.10.2015 - X R 28/12, BFHE 251, 349, BStBl II 2016, 81, Rz 69 ff.).

- 50 bbb) Mit Blick auf den vorbezeichneten Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG besteht kein Grund, die in dieser Norm erfolgte Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips im Sinne der Vertreter der strengen Trennungstheorie als eine eng zu verstehende Ausnahme zu begreifen, wonach jedes noch so geringe Entgelt zu einer anteiligen Gewinnrealisierung zwingt. Vielmehr ist es vom Sinn und Zweck dieser Norm gedeckt, eine Ertragsteuerbelastung bei Umstrukturierungen im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG möglichst weitgehend zu vermeiden. Eine derartige Privilegierung scheidet erst dann aus, wenn das Teilentgelt den Buchwert übersteigt. Denn dann ist beim Übernehmer eine Besteuerung der stillen Reserven nicht mehr sichergestellt, soweit das Teilentgelt über dem Buchwert liegt. Die Möglichkeit der Buchwertfortführung endet daher erst dort, wo stille Reserven der Besteuerung entzogen würden. Dieses Gesetzesverständnis verleiht dem Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG einen breiten Geltungsanspruch. Dies gilt umso mehr, als Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (wie zum Beispiel Grundstücke) häufig fremdfinanziert sein werden, sodass ihre Übertragung (gegen Übernahme der betreffenden Verbindlichkeit) bei Anwendung der strengen Trennungstheorie stets mit einer --vom Gesetzgeber nicht gewollten-- Gewinnrealisierung einhergehen würde.
- 51 ccc) Daneben stellt die vom erkennenden Senat befürwortete teleologische Auslegung eine deutliche Steuervereinfachung dar. So müssen die übertragenen Wirtschaftsgüter --wie bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten unter Anwendung der sogenannten Einheitstheorie-- nicht (gegebenenfalls aufwendig und streitanfällig) bewertet werden. Die modifizierte Trennungstheorie vergleicht lediglich die Höhe des Entgelts mit dem Buchwert des Einzelwirtschaftsguts. Die Anwendung der strengen Trennungstheorie erfordert hingegen bei Teilentgeltlichkeit stets die Ermittlung des Verkehrswerts des Wirtschaftsguts, insbesondere auch dann, wenn mit dem Wirtschaftsgut verbundene Verbindlichkeiten übernommen werden.
- 52 b) Die hiergegen vom FA und dem BMF vorgebrachten Einwände überzeugen im Ergebnis nicht.
- 53 aa) Der erkennende Senat teilt nicht die Auffassung, dass durch die "soweit"-Formulierung in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (in negativer Geltungsanordnung) gerade die strenge Trennungstheorie normativ verankert sei. Hieraus lässt sich zwar im Umkehrschluss eine Besteuerung der stillen Reserven ableiten, soweit § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eine Buchwertfortführung nicht anordnet. Dies beantwortet aber noch nicht die Frage, in welchem Umfang diese Norm bei einem Teilentgelt eine Buchwertfortführung vorschreibt.
- 54 bb) Das BMF weist zwar zu Recht darauf hin, dass beim Übertragenden durch die modifizierte Trennungstheorie der Umfang der ertragsteuerrechtlichen Begünstigung erhöht wird. Diese Auslegung ist aber vom Gesetzeszweck des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gedeckt. Dem steht auch nicht entgegen, dass hierdurch auf den Erwerber höhere stille Reserven übergehen und dieser eine latent höhere Ertragsteuerbelastung zu tragen hat. Das folgt schon daraus, dass der Erwerber zu einem teil- oder unentgeltlichen Erwerb nicht verpflichtet ist.
- 55 cc) Schließlich weist das BMF zu Recht darauf hin, dass in Fällen, in denen der Verkehrswert des Wirtschaftsguts unter dem Buchwert liegt, die modifizierte Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts dazu führt, dass der Übertragende keinen Verlust realisiert. Dieser für den Übertragenden nachteilige Umstand spricht jedoch nicht gegen die Auslegung durch den erkennenden Senat, sondern ist notwendige Folge dieses Gesetzesverständnisses. Gehen alle dem Teilentgelt zuzuordnenden stillen Reserven auf den Erwerber über, muss dies auch für die dem Teilentgelt zuzuordnenden stillen Lasten gelten. Letzteres wirkt sich regelmäßig begünstigend für den Erwerber aus, weil er dann die über dem Verkehrswert liegenden Buchwerte des Übertragenden fortführt.
- 56 4. Nach Anwendung dieser Grundsätze ist aus der teilentgeltlichen Übertragung des bebauten Grundstücks kein Sonderbetriebsgewinn des Beigeladenen realisiert worden.
- 57 a) Es steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass die teilentgeltliche Übertragung im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG erfolgt ist. Ebenso ist das FG zwar zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei dem Grund und Boden sowie dem aufstehenden Gebäude um zwei Wirtschaftsgüter handelt und für jedes dieser betrieblichen Einzelwirtschaftsgüter die teilentgeltliche Übertragung isoliert zu beurteilen ist.

- 58 b) Beide Übertragungen haben aber zu keinem Gewinn im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen geführt.
- 59 Für den entgeltlichen Teil der Rechtsgeschäfte ergibt sich dies daraus, dass der jeweilige Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts diesem Teil des Geschäfts bis zur Höhe des Teilentgelts zuzuordnen ist. Da das jeweilige Teilentgelt dem Buchwert entsprochen hat, ist in beiden Fällen kein Gewinn realisiert worden.
- 60 Für den unentgeltlichen Teil der Rechtsgeschäfte (Differenz zwischen Verkehrswert und Teilentgelt; beim Grund und Boden: 21.688 €; beim aufstehenden Gebäude: 86.106 €) folgt die Gewinnneutralität aus § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG. Danach sind die verbleibenden Buchwerte --im Streitfall in Höhe von jeweils 0 €-- fortzuführen.
- 61 III. Ebenso hat das FG bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2017 der Klägerin zu Unrecht einen Gewinn des Beigeladenen aus der teilentgeltlichen Übertragung des bebauten Grundstücks berücksichtigt.
- 62 1. Nach § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 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.
- 63 Durch die Verweisung in § 7 Satz 1 GewStG auf die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes werden nach ständiger Rechtsprechung des BFH entsprechend der einkommensteuerrechtlichen Handhabung auch die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sowie die Sonderbetriebseinnahmen und die Sonderbetriebsausgaben in die Ermittlung des Gewerbeertrags einbezogen (z.B. BFH-Urteil vom 03.04.2008 - IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.2.a aa, m.w.N.).
- 64 2. Im Streitfall ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin kein Gewinn aus der teilentgeltlichen Übertragung der betrieblichen Einzelwirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens des Beigeladenen einzubeziehen. Denn ein derartiger Gewinn ist --wie vorstehend aufgezeigt (dazu oben B.II.4.)-- nicht entstanden.
- 65 IV. Die Sache ist spruchreif und führt zur Stattgabe der Klage im beantragten Umfang (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 66 Danach sind der Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 sowie der Gewerbesteuermessbescheid für 2017, beide vom 11.08.2020, dahin zu ändern, dass der im Gewinnfeststellungsverfahren festgestellte Sonderbetriebsgewinn des Beigeladenen um 96.530,76 € gemindert und der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Klägerin ein entsprechend reduzierter Gewerbeertrag zugrunde gelegt wird. Die Berechnung wird dem FA aufgegeben (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 67 V. Der erkennende Senat entscheidet als gesetzlicher Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes) über das vorliegende Revisionsverfahren. Er legt die entscheidungserhebliche Rechtsfrage, wie bei der teilentgeltlichen Übertragung eines betrieblichen Einzelwirtschaftsguts im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang zu ermitteln ist, weder nach § 11 Abs. 2 FGO noch nach § 11 Abs. 4 FGO (erneut) dem Großen Senat des BFH zur Entscheidung vor.
- 68 1. Mangels Existenz einer divergierenden Entscheidung eines anderen BFH-Senats besteht keine Vorlagepflicht nach § 11 Abs. 2 FGO.
- 69 Insbesondere stellt der nach § 11 Abs. 4 FGO erfolgte Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH vom 27.10.2015 - X R 28/12 (BFHE 251, 349, BStBl II 2016, 81), in dem der X. Senat im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 (Nr. 1) EStG die strenge Trennungstheorie als vorzugswürdig beurteilt hat, keine (abweichende) Entscheidung im Sinne des § 11 Abs. 2 FGO dar (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter B.II.2.a bb [Rz 61]; Gräber/Teller, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 11 Rz 8, m.w.N.). Im Übrigen hat der X. Senat den vorbezeichneten Vorlagebeschluss wieder aufgehoben (vgl. BFH-Beschluss vom 30.10.2018 - X R 28/12, Rz 2).
- 70 2. Der erkennende Senat sieht auch keine Veranlassung, die vorbezeichnete Rechtsfrage dem Großen Senat des BFH nach § 11 Abs. 4 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung vorzulegen.
- 71 Nach § 11 Abs. 4 FGO kann der entscheidende Senat eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung dem Großen Senat vorlegen, wenn das nach seiner Auffassung zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen

Rechtsprechung erforderlich ist.

- 72** a) Dieser Vorschrift ist zu entnehmen, dass allein der jeweilige Senat entscheidet, ob eine Anrufung wegen grundsätzlicher Bedeutung erfolgt ("nach seiner Auffassung"; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 07.08.2000 - GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, unter B.II.1. [Rz 37 f.]; Brandis in Tipke/Kruse, § 11 FGO Rz 13; Schmid in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 11 FGO Rz 106). Der Gesetzgeber hat damit dem entscheidenden Senat einen diesbezüglichen Beurteilungsspielraum eingeräumt (vgl. Offerhaus, Festschrift 75 Jahre Reichsfinanzhof - Bundesfinanzhof, 623, 636; Rodi, Die öffentliche Verwaltung 1989, 750, 757). Auf der Rechtsfolgenseite kommt dies dadurch zum Ausdruck, dass eine Vorlage erfolgen "kann". Dabei handelt es sich jedoch um kein "freies", sondern um ein "pflichtgemäßes" Ermessen.
- 73** b) Der erkennende Senat übt sein Ermessen pflichtgemäß dahingehend aus, von einer Vorlage an den Großen Senat des BFH abzusehen.
- 74** aa) Eine Vorlage zur Fortbildung des Rechts ist aus Sicht des Senats nicht angezeigt, denn selbst wenn die vorstehend genannte Rechtsfrage grundsätzlich bedeutsam sein sollte, betrifft diese nur spezielle --insbesondere bei Mitunternehmenschaften auftretende-- Fallkonstellationen. Hingegen besteht Einigkeit darin, dass bei der --außerbetrieblich veranlassten-- teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter außerhalb des Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG insgesamt die im übertragenen Einzelwirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven aufzudecken sind. Zudem besteht kein Grund, die teilentgeltliche Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG so zu behandeln wie die teilentgeltliche Übertragung von steuerverstrickten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens (dazu oben B.II.3.a bb aaa (2)).
- 75** bb) Auch eine Vorlage an den Großen Senat des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung ist nicht geboten.
- 76** Hierbei ist zu bedenken, dass der Hauptanwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG im Bereich der (gewerblichen) Mitunternehmenschaften liegt, für welche gerade der erkennende Senat zuständig ist. Die vorstehend genannte Rechtsfrage kann zwar auch für andere Senate des BFH entscheidungserheblich werden, sodass --wie bei vielen anderen Rechtsfragen, deren Beantwortung in die Zuständigkeit verschiedener Senate fallen kann-- auch die (latente) Gefahr einer Abweichung besteht. Es wird dann aber die Aufgabe des (abweichenden) Senats sein, der Vorlagepflicht nach § 11 Abs. 2 FGO nachzukommen.
- 77** VI. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)