



Christoph Koch

Gewinnrealisierungen
anlässlich der unentgeltlichen
Übertragung betrieblicher
Einheiten

unter besonderer Berücksichtigung
des Geschäftswerts



PETER LANG

Problemstellung, Gang der Untersuchung

§ 6 Abs. 3 EStG bestimmt, dass betriebliche Einheiten, also Betriebe und Teilbetriebe sowie Mitunternehmeranteile und Teile von Mitunternehmeranteilen, unentgeltlich auf eine andere Person übertragen werden können, ohne dass es zu einer einkommensteuerlichen Gewinnrealisierung bei Übertragendem oder Übernehmer kommt. Diese Vorschrift geht auf eine langjährige Rechtstradition zurück, gestattete doch bereits § 20 EStG 1925,¹ seinerzeit noch als Wahlrecht ausgestaltet, die unentgeltliche Übertragung betrieblicher Einheiten zu Buchwerten. Diese Regelung wurde im Folgenden in die EStDV – zuletzt in deren § 7 Abs. 1 – verlagert, wobei viele die fehlende gesetzliche Verankerung als unzureichend empfanden.² Das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002³ übernahm § 7 Abs. 1 EStDV deswegen wortlautidentisch in § 6 Abs. 3 EStG. Die letzte Änderung hat diese Vorschrift durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG)⁴ erfahren, das als Reaktion auf einige höchstrichterliche Entscheidungen⁵ § 6 Abs. 3 S. 1 Halbs. 2 sowie S. 2 EStG anfügte.

Trotz oder gerade wegen dieser Änderungen vor allem in jüngerer Zeit bestehen in Detailfragen zahlreiche Unklarheiten. Dem Grundsatz nach ist eine Übertragung zu Buchwerten nur dann möglich, wenn die betriebliche Einheit vollständig, also inklusive aller wesentlicher Betriebsgrundlagen, auf den Erwerber übergeht. Da jedenfalls voll unentgeltlichen Übertragungen keinerlei Umsatzgeschäfte zu Grunde liegen, kommen als Gewinnausweistatbestände in erster Linie die Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) und die Aufgabtatbestände des § 16 Abs. 3 EStG in Betracht.

Kommt es infolge einer unentgeltlichen Übertragung zur Aufdeckung stiller Reserven, so wird der dabei entstehende Gewinn bei dem Übertragenden, also dem bisherigen Inhaber der betrieblichen Einheit, erfasst. Diese Steuerpflicht

1 EStG v. 10.08.1925, RGBI. 1925, 189.

2 *Trzaskalik* in: Ruppe, Gewinnrealisierung, 161; *Tipke* in: Ruppe, Gewinnrealisierung, 10 (Fn. 27).

3 BGBI. I 1999, 402ff; vgl. aus den Gesetzgebungsmaterialien auch BT-Drucks. 14/23 (Gesetzesentwurf der Fraktionen).

4 BGBI. I 2001, 3858ff.; vgl. aus den Gesetzgebungsmaterialien außerdem den Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR 2001, Beilage zu Heft 11/2001 sowie BT-Drucks. 14/6882 (Gesetzesentwurf der Bundesregierung), 14/7084 (Stellungnahme des Bundesrats und Gegenäußerung der Bundesregierung), 14/7343, 14/7344 (Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses) sowie 14/7780 (Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses)

5 In Zweifel geriet insbesondere die Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen, vgl. BFH v. 18.10.1999, GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123; v. 12.04.2000, XI R 35/99, BStBl. II 2001, 26; v. 06.12.2000, VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194; v. 16.09.2004, IV R 11/03, BStBl. II 2004, 1068; zur Rechtsentwicklung auch nachfolgend S. 41ff.

trifft den Übertragenden dabei umso härter, als er das betriebliche Vermögen aus der Hand gegeben hat, ohne eine Gegenleistung dafür zu erhalten. Der Übergeber kann also nicht mehr auf das Betriebsvermögen zur Begleichung der Steuerlast zurückgreifen.

Verschärft würde diese Situation, wenn auch die in einem etwa vorhandenen Geschäftswert enthaltenen stillen Reserven mit aufzudecken und zu versteuern wären. Unter einem Geschäftswert, oft auch als Firmenwert bezeichnet, versteht man den Mehrwert, der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden hinaus innewohnt.⁶ Dieser Geschäftswert macht oft nicht nur einen erheblichen Teil des Unternehmenswerts aus;⁷ er wird, zumindest wenn der Betrieb nicht selbst früher entgeltlich erworben wurde, in der Bilanz aufgrund der §§ 248 Abs. 2 HGB, 5 Abs. 2 EStG⁸ nicht ausgewiesen. Die Aufdeckung des Geschäftswerts führte dann, da bisher kein entsprechender Aktivposten besteht, in voller Höhe zu einem Gewinn, was umso schwerwiegender wäre, als der Geschäftswert seiner Natur nach nicht vom Unternehmen getrennt werden kann,⁹ also weder beim Übertragenden zurückbehalten noch einzeln veräußert und zu Geld gemacht werden kann, um die Steuerlast zu begleichen.

Trotz dieser erheblichen praktischen Relevanz gibt es bisher in Rechtsprechung und steuerrechtlicher Literatur jedoch kaum Stellungnahmen zur Behandlung eines Geschäftswerts im Falle einer gewinnrealisierenden unentgeltlichen Übertragung einer betrieblichen Einheit. Auch allgemein hat sich trotz einiger Einzelfallentscheidungen noch keine einheitliche Linie zur Behandlung eines etwa bestehenden Geschäftswerts im Rahmen von Entnahme und Aufgabetafbeständen in der Rechtsprechung herausgebildet.

6 Vgl. z.B. BFH v. 27.03.1996, I R 60/95, BStBl. II 1996, 576; v. 27.03.2003, I R 42/00, BStBl. II 2001, 771; *Weber-Grellet* in: Schmidt, EStG, § 5 Rn. 221. Ausführlich wird der Begriff des Geschäftswerts in den nachfolgenden Ausführungen auf S. 161ff. erörtert.

7 Vgl. zur Bedeutung des Geschäftswerts z.B. *Küting*, DStR 2008, 1795ff., der die Bedeutung des Geschäftswerts in den Konzernabschlüssen von in den Indizes DAX, SDAX, MDAX und TecDAX gelisteten Unternehmen untersucht.

Welche Auswirkung die Einbeziehung eines Geschäftswert in die Berechnung eines Aufgabegewinns haben kann, belegen auch Beispiele aus den Sachverhaltsdarstellungen der Rechtsprechung: Im dem dem Urteil des BFH v. 14.02.1978, VIII R 158/73, BStBl. II 1979, 99 zugrunde liegenden Steuerfall errechnete das Finanzamt einen Aufgabegewinn i.H.v. 450.633 DM, wovon volle 442.500 DM auf den Geschäftswert entfielen. In dem vom FG Rheinland-Pfalz v. 17.01.2008, 4 K 1347/03, EFG 2008, 680 entschiedenen Sachverhalt entfielen nach Ansicht des Finanzamts auf einen Aufgabegewinn von 887.836 DM insgesamt 700.000 DM auf den Geschäftswert. Vgl. auch BFH v. 06.03.1991, X R 57/88, BStBl. II 1991, 829.

8 Zur Behandlung eines Geschäftswerts in Handels- und Steuerbilanz vgl. S. 163ff.

9 *Weber-Grellet* in: Schmidt, EStG, § 5 Rn. 221.

Die vorliegende Arbeit versucht, einen Beitrag zur Lösung dieser Problemkreise zu leisten. Hierzu soll in einem ersten Teil, nach Erörterung der grundlegenden Begrifflichkeiten, zunächst geklärt werden, wie sich § 6 Abs. 3 EStG in das allgemeine System der Gewinnrealisierung im Einkommensteuerrecht einfügt. Diese Überlegungen sind der Ausgangspunkt für das Verständnis der zu untersuchenden Problematik. Auch die Behandlung von unentgeltlichen Übertragungen in der Handelsbilanz wird dargestellt.

Darauf aufbauend beschäftigt sich der zweite Teil eingehend mit der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG in seiner heute geltenden Fassung. Zum einen wird untersucht, wann eine Buchwertfortführung zulässig ist. Vor allem aber wird der Frage nachgegangen, welche Tatbestände dann, wenn das Gesetz die Aufdeckung stiller Reserven vorsieht, Grundlage dieser Gewinnrealisierung sind, und auf welche Weise gegebenenfalls ein Gewinn zu berechnen ist.

Der dritte Teil setzt sich schließlich damit auseinander, ob dann, wenn es zur Gewinnrealisierung kommt, auch ein etwa vorhandener Geschäftswert mitaufgedeckt werden muss. Gerade für Fälle der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten lassen sich bislang keine Rechtsprechung und nur vereinzelte Stellungnahmen in der steuerrechtlichen Literatur nachweisen. Deswegen fasst die Arbeit zunächst die Rechtsprechung und den Meinungsstand zu anderen, vergleichbaren Konstellationen zusammen, bevor ein eigener Lösungsansatz unter Würdigung dieser Ergebnisse aufgezeigt wird.