

2. Überführung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen den Betrieben einer natürlichen Person und dem Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG)

2.1 Grundsätze und Überblick

Die Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG sind mit dem StEntlG 1999/2000/2002 eingeführt worden und regeln seit dem Veranlagungszeitraum 1999 die »Überführung« einzelner Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betrieben von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer-Subjekten sowie den steuerlichen Transfer der Wirtschaftsgüter zwischen diesen Betrieben und dem Sonder-Betriebsvermögen der Betriebsinhaber bei einer Mitunternehmerschaft sowie die Überführung zwischen verschiedenen Sonder-Betriebsvermögen desselben Steuer-subjekts. In allen diesen Vorgängen bleibt die steuerliche Zurechnung des Wirtschaftsguts beim Steuerpflichtigen erhalten; ein Eigentumswechsel (zumindest des wirtschaftlichen Eigentums) findet nicht statt. Rechtsfolge des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG ist die zwingende Buchwertfortführung für Zwecke der Ertragsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer), wenn die spätere steuerliche Erfassung der stillen Reserven (weiterhin) gewährleistet ist. Vor der Einfügung des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG waren die dort angesprochenen Überführungsvorgänge zwar gesetzlich nicht geregelt, aber von der ständigen BFH-Rechtsprechung nach den Grundsätzen der sog. finalen Entnahmetheorie auch im Sinne eines Buchwertansatzes geregelt. Nach Verwaltungsauffassung konnte der Steuerpflichtige auf Antrag die »Überführung« einzelner Wirtschaftsgüter wie eine Entnahme (d.h. zu Teilwerten) behandeln (s. R 14 Abs. 2 EStR 1998). Diese Möglichkeit besteht auf Grund der klaren Rechtsfolge in § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG nicht mehr (die EStR sind entsprechend angepasst worden).

Das folgende Schaubild (Abb. 10) gibt einen Überblick über die von § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG geregelten Vorgänge der Buchwertüberführung von Wirtschaftsgütern.

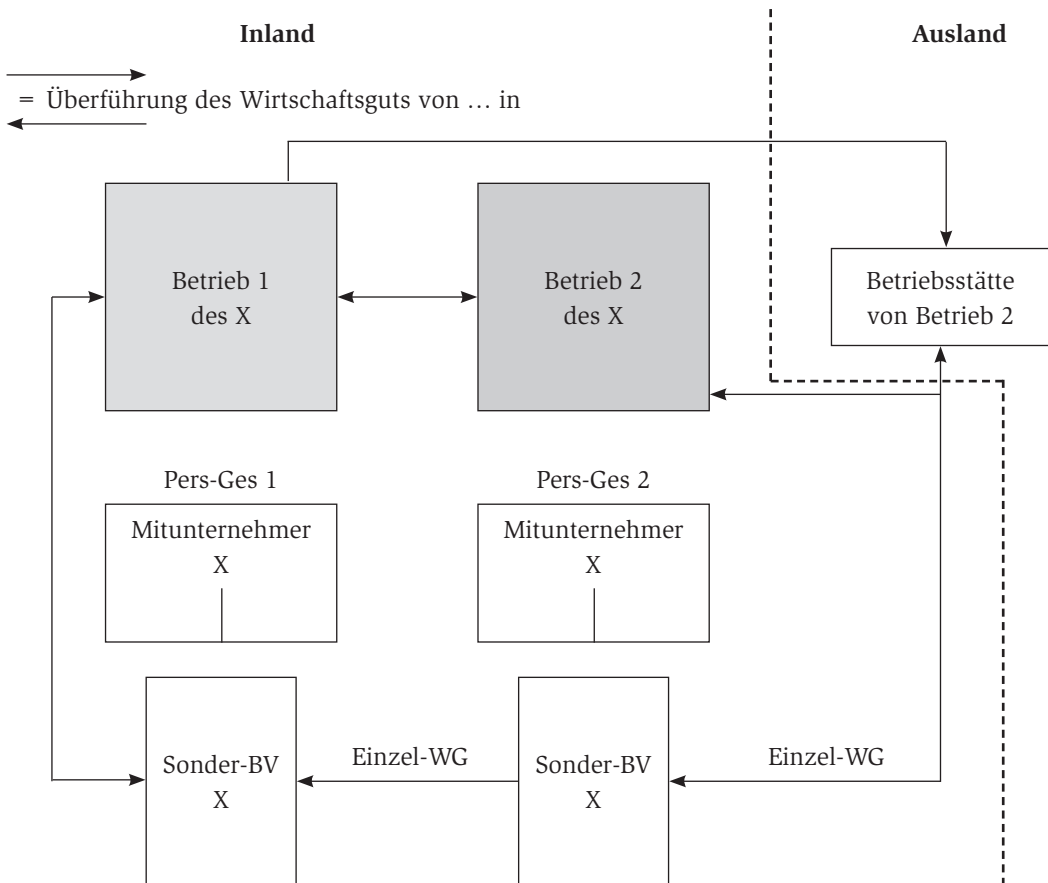


Abb. 10: Sachlicher Anwendungsbereich der Überführung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG

Dadurch dass § 6 Abs. 5 S. 1 EStG von mehreren »Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen« ausgeht, löst sich die Vorschrift von einem »weiten Betriebsbegriff« zugunsten der Möglichkeit mehrerer Betriebe eines Steuerpflichtigen (auch in derselben Einkunftsart; z.B. BFH vom 24.10.2012, BFH/NV 2013, 252; Weiteres s. Patt in D/P/M § 20 UmwStG Rn. 35 ff.).

2.2 Persönlicher Anwendungsbereich

§ 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG erfassen die Überführung von Wirtschaftsgütern durch unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige i.S.d. §§ 1, 49 EStG (d.h. im Inland und Ausland ansässige **natürliche Person**). Dieselbe natürliche Person kann sowohl mehrere Betriebe unterhalten (vgl. 2.1 am Ende), als auch in ihrer Eigenschaft als Mitunternehmer Sonder-Betriebsvermögen bilden.

Bei **Kapitalgesellschaften** werden alle Einkünfte in einem einheitlichen (Gewerbe-)Betrieb erzielt (s. § 8 Abs. 2 KStG). Da die Kapitalgesellschaft eine Mitunternehmerstellung bei verschiedenen Mitunternehmerschaften einnehmen und folglich über Sonder-Betriebsvermögen verfügen kann, ist ein Vermögenstransfer gem. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) möglich.

Eine **Personengesellschaft** kann grundsätzlich (nur) einen einheitlichen Betrieb (s. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) unterhalten, so dass die von § 6 Abs. 5 S. 1 EStG erfassten Vorgänge mangels verschiedener Betriebsvermögen regelmäßig nicht denkbar sind. Dies gilt für freiberufliche Mitunternehmerschaften gleichermaßen (s. Urteil des BFH vom 13.07.2016, VIII R 56/13, BStBl II 2016, 936 unter Rn. 22 und 23). Die Personengesellschaft selbst (und nicht die dahinter stehenden Gesellschafter) kann Mitunternehmerin bei einer anderen Mitunternehmerschaft sein und dort über eigenes Sonder-Betriebsvermögen verfügen (Rückschluss aus § 15 Abs. 3 Nr. 1 HS 2 EStG). Folglich sind die Überführungsvorgänge gem. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG auf Personengesellschaften anwendbar (ebenso s. Schreiben des BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 2).

Steuerbegünstigte Körperschaften können mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nebeneinander unterhalten, sodass § 6 Abs. 5 S. 1 EStG anwendbar ist.

Die **Körperschaft des öffentlichen Rechts** ist mit jedem einzelnen ihrer BgA gesondert steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG. Die Überführung von Einzel-Wirtschaftsgütern zwischen den verschiedenen BgA sind daher nicht nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG als Transfer in ein anderes Betriebsvermögen »desselben Steuerpflichtigen«, sondern als vGA zu beurteilen (s. VfG. der OFD Koblenz vom 19.05.2004, FR 2004, 856; s. Heger, FR 2009, 301).

2.3 Sachlicher Anwendungsbereich

§ 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG regeln die Überführung (nur) einzelner Wirtschaftsgüter (zum Begriff vgl. 1.4 und zur Abgrenzung gegenüber den steuerlichen Sachgesamtheiten vgl. 1.3) zwischen verschiedenen Betriebsvermögen, für die gem. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG ein Gewinn zu ermitteln ist, desselben Steuerpflichtigen bzw. dessen mitunternehmerischen Betriebsvermögen im Sonderbereich (Übersicht vgl. 2.1, Abb. 10). Nach Auffassung der Fin-Verw. ist es »unschädlich, wenn die überführten Wirtschaftsgüter einen Betrieb, Teilbetrieb bilden oder es sich insgesamt um einen Mitunternehmeranteil handelt« (s. Schreiben des BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 6; a.A. wohl der BFH: s. Urteil des BFH vom 02.08.2012, BFH/NV 2012, 2053 unter Rn. 29 vorletzter und letzter Satz). Nach § 6 Abs. 7 Nr. 1 EStG gelten die Regeln des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG auch bei Betrieben, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung bestimmen.

Mit »Überführung« ist jeder Vorgang gemeint, der steuerlich zu einer anderen Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einem bestimmten Betriebsvermögen/Sonder-Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen führt (sei es durch körperliches Verbringen, Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen oder Entstehung/Auflösung einer Bilanzierungskonkurrenz, vgl. 2.5.1); ein Rechtsträgerwechsel ist hiermit jedenfalls nicht verbunden. Das abgebende und aufnehmende Betriebsvermögen kann verschiedenen Einkunftsarten angehören und auch erst durch die Überführung begründet werden (z.B. erstmalige Bildung von Sonder-Betriebsvermögen, s. Schreiben des BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 5).

Der Tatbestand des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG erfordert weiterhin, dass im »Herkunfts-Betriebsvermögen« und/oder dem »Ziel-Betriebsvermögen« die (inländische) Besteuerung

hinsichtlich der stillen Reserven des überführten Wirtschaftsguts beim Steuerpflichtigen mit Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer (nicht hinsichtlich der Gewerbesteuer, vgl. 2.4.3) sichergestellt ist (dazu vgl. 2.5.2).

Die nachfolgende Tabelle enthält eine Übersicht zu Vorgängen der Betriebsvermögensüberführung, die den Fällen des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG ähnlich sind, jedoch nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen.

Vorgang	Rechtliche Beurteilung
Ein gesamter Betrieb oder Teilbetrieb wird in das Sonder-Betriebsvermögen des Betriebsinhabers bei einer Mitunternehmer-schaft überführt	§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG gilt nur für Einzel-Wirtschaftsgüter und nicht für steuerliche Sachgesamtheiten (s.o.). Ebenso ist § 24 Abs. 1 UmwStG mangels Gewährung oder Erweiterung einer Mitunternehmerbeteiligung nicht erfüllt. Unter analoger Anwendung der Grundsätze des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG sind (zwingend) die Buchwerte des Betriebsvermögens fortzuführen (s. Urteil des FG Düsseldorf vom 30.04.2003, EFG 2003, 1180 rkr.; nach Auffassung der Fin-Verw. kommt es zu dieser Rechtsfolge durch unmittelbare Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 2 EStG, s.o.).
Ein Einzel-Wirtschaftsgut einer Personengesellschaft wird in das Gesamthandsvermögen einer beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaft (unentgeltlich) überführt	Auch wenn die an den Schwestergesellschaften beteiligten Mitunternehmer als Steuerpflichtige identisch sind, handelt es sich bei den Personengesellschaften nicht um verschiedene Betriebe desselben Steuerpflichtigen i.S.d. § 6 Abs. 5 S. 1 EStG. Denn auf der Ebene der Einkunftsermittlung sind die jeweiligen Personengesellschaften eigenständige Steuersubjekte. Folglich handelt es sich um einen Rechtsträgerwechsel und somit nicht um eine in § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG geregelte »Überführung« (ebenso s. Schreiben des BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 18). Zur Frage der Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG vgl. 3.6.2.
Ein Einzel-Wirtschaftsgut des Betriebs wird in die ausländische Betriebsstätte verbracht und der Besteuerungszugriff der BRD auf die stillen Reserven des übertragenen Wirtschaftsguts geht verloren	§ 6 Abs. 5 S. 1 EStG ist nicht anwendbar, da nur ein (einziger) Betrieb betroffen ist und die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist (vgl. 2.5.2). Der Vorgang ist nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (Verbringen des Wirtschaftsguts innerhalb des Betriebsvermögensbereichs desselben Betriebs). Es kann dahingestellt bleiben, ob hierin eine Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG zu sehen ist. Jedenfalls liegt ein Vorgang nach § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG vor, der einer Entnahme gleichkommt.

Vorgang	Rechtliche Beurteilung
Ein Wirtschaftsgut eines Einzelunternehmens (oder des Sonderbetriebsvermögens) wird in das Gesellschaftsvermögen einer GmbH & Co KG überführt, bei der der Betriebsinhaber alleiniger Kommanditist mit einer 100 %igen Beteiligung am Vermögen ist	Es liegt die Überführung eines Einzel-Wirtschaftsguts vor, bei der die 100 %ige Zurechnung zum Steuerpflichtigen erhalten bleibt. Gleichwohl ist § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG nicht anzuwenden, weil der Betrieb der Mitunternehmerschaft (selbständiges Subjekt der Einkunftserzielung und -ermittlung) nicht als anderer Betrieb des Mitunternehmers anzusehen ist und die Überführung nicht in das Sonder-Betriebsvermögen bei der GmbH & Co KG, sondern in deren Gesamthandsvermögen erfolgt. Auf den Vorgang ist § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 oder 2 EStG anzuwenden (vgl. 3). Hier wird zwar auch eine Buchwertfortführung angeordnet; allerdings sind die (Missbrauchsverhinderungs- und Verbleibens-)Regelungen des § 6 Abs. 5 S. 5 f. EStG zu beachten.

2.4 Konkurrenz zu anderen Rechtsnormen

2.4.1 Verhältnis zu §§ 4 Abs. 1 und 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG

§ 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG ist eine Bewertungsvorschrift für den steuerlichen Ansatz der Höhe nach in Bezug auf die dort genannten Überführungsvorgänge einzelner Wirtschaftsgüter. Die Vorschrift trifft keine Aussage dazu, ob in der Überführung eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG vorliegt. Jedenfalls geht § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG den allgemeineren Bewertungsvorschriften gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG für jegliche Entnahmen/Einlagen vor.

Die fiktive Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG wegen Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts korrespondiert mit § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG. Ist nämlich die Besteuerung der stillen Reserven eines zwischen verschiedenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführten Wirtschaftsguts im »Ziel-Betriebsvermögen« nicht (mehr) gewährleistet, findet § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG (überhaupt) keine Anwendung. Aus der Nichtanwendung des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG kann nur der Schluss gezogen werden, dass der Vorgang nicht unter Buchwertfortführung möglich ist. § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG ist eine reine Bewertungsvorschrift und enthält keinen Gewinnrealisierungstatbestand. Hier greifen wegen des dem § 6 Abs. 5 S. 1 EStG immanenten engen Betriebsbegriffs die Grundsätze der Entnahme aus dem »Herkunfts-Betrieb« und die Einlage in das »Ziel-Betriebsvermögen« (vgl. 2.6.1).

Ist die Besteuerung der stillen Reserven des überführten Wirtschaftsguts i.S.d. § 6 Abs. 5 S. 1 EStG sichergestellt (vgl. 2.5.2), gehen die Rechtsfolgen der Norm den Bestimmungen in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG (und auch § 12 Abs. 1 KStG) vor (s. Ditz, IStR 2009, 115).

2.4.2 Verhältnis zu § 16 EStG und den Einbringungsvorschriften der §§ 20, 24 UmwStG

§ 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG kommen auch **im Rahmen einer Betriebsveräußerung** oder -aufgabe (§ 16 Abs. 1 oder 3 EStG) zur Anwendung. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG das Sonder-Betriebs-

vermögen mit unwesentlichen Wirtschaftsgütern ausgenommen wird und infolge der Beendigung der Mitunternehmerstellung in den Eigenbetrieb des veräußernden Mitunternehmers »überführt« wird oder wenn im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe einzelne (unwesentliche Wirtschaftsgüter) des Betriebs unmittelbar in ein anderes Betriebsvermögen des Betriebsinhabers überführt werden. In diesen Fällen ist § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG mit seiner Rechtsfolge der Buchwertfortführung zwingend.

Handelt es sich bei den nach § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG überführten Wirtschaftsgütern um (funktional oder quantitativ) wesentliche Betriebsgrundlagen, scheitert aufgrund der zwingenden Buchwertfortführung die Steuervergünstigung der §§ 16, 34 EStG mangels zusammengeballter Realisierung der stillen Reserven der Sachgesamtheit (ständige Rechtsprechung; z.B. s. Urteil des BFH vom 17.12.2014, BStBl II 2015, 536). Gleiches gilt bei der Einbringung von Sachgesamtheiten gem. §§ 20, 24 UmwStG unter Zurückbehaltung und zeitgleicher Überführung einzelner (funktional wesentlicher) Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen des Einbringenden (str., vgl. 4.4.2.1).

2.4.3 Verhältnis zu § 7 GewStG

Die Rechtsfolgen des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG sind auch für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags zu beachten (s. § 7 S. 1 GewStG). Dies gilt auch dann, wenn das mit dem Buchwert überführte Wirtschaftsgut aus einem Nicht-Gewerbebetrieb stammt und in einen Gewerbebetrieb gelangt oder umgekehrt. In einem solchen Fall könnten stille Reserven, die außerhalb eines Gewerbebetriebs angewachsen sind, gewerbesteuerlich verstrickt oder im umgekehrten Fall steuerfrei entstrickt werden (Letzteres hindert die Buchwertüberführung gem. § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG nicht; s. Schreiben des BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 5 S. 2). Dieses Ergebnis steht dem Objektsteuercharakter der Gewerbebesteuer nicht entgegen. Die Gewerbebesteuer, die stille Reserven nur im laufenden Geschäftsbetrieb erfasst, verfügt nämlich weder über einen allgemeinen Entstrickungs- noch Verstrickungstatbestand.

2.5 Tatbestand der Überführung einzelner Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG

2.5.1 »Überführung« zwischen eigenständigen (Sonder-)Betrieben eines Steuersubjekts

Die Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG erfasst nur den steuerlichen Vermögenstransfer zwischen verschiedenen Betrieben desselben Steuerpflichtigen. Das Verbringen von Wirtschaftsgütern von einem Teilbetrieb oder einer inländischen Betriebsstätte in einen anderen Teilbetrieb oder eine andere Betriebsstätte desselben (einheitlichen) Betriebs wird nicht erfasst (für die Gewinnermittlung irrelevanter innerbetrieblicher Vorgang). Dies gilt auch im Fall der Überführung in eine ausländische Betriebsstätte, wenn die BRD für den ausländischen Betriebsstättengewinn das uneingeschränkte Besteuerungsrecht hat (ist dies nicht der Fall, gilt § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG).

Eine natürliche Person kann einen einheitlichen (Gesamt-)Betrieb oder mehrere Betriebe bei derselben Einkunftsart oder verschiedenen Einkunftsarten unterhalten (s. Urteil des BFH vom 09.08.1989, BStBl II 1989, 901 unter Nr. 2). Für die Entscheidung der Frage, ob mehrere