

1.1. Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

1.1.1. Keine ausdrückliche Regelung in § 6 Abs. 5 EStG

Ebenfalls nicht im abschließenden Katalog des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG finden sich Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen von Schwesterpersonengesellschaften. Schwesterpersonengesellschaften werden nur insoweit erfasst, als in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG Übertragungen zwischen einem Sonderbetriebsvermögen bei der einen und dem Gesamthandsvermögen bei der anderen Schwestergesellschaft erwähnt und der zwingenden Bewertung mit dem Buchwert unterworfen werden. Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen zweier Schwestergesellschaften werden nicht erwähnt und lassen sich deshalb nicht unter § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG subsumieren.

Den Gesetzesmaterialien ist nicht zu entnehmen, warum das Gesetz in diesem Punkt nicht zu der bis 1998 geltenden Handhabung zurückgekehrt ist. Es kann vermutet werden, dass der Gesetzgeber das Überspringen stiller Reserven nur im Hinblick auf das durch die Mitunternehmerschaft geschaffene Band zugelassen hat. Dieses fehlt zwischen nicht an beiden Gesellschaften beteiligten Gesellschaftern. Auf derartige Dritte sollen stille Reserven also offensichtlich nicht überspringen (was aber wohl auch nach der früheren Rechtslage nicht möglich war). Eine solche Handhabung setzt der Verletzung des Subjektsteuerprinzips durch Buchwertübertragungen Grenzen und bildet damit einen sachlichen Grund für die Ungleichbehandlung der verschiedenen Übertragungen. Es erscheint konsequent, die Erreichung des Buchwerttransfers auch nicht durch eine mehrstufige Übertragung eintreten zu lassen. Hierzu kann m.E. wieder auf die zusammengefasste steuerliche Würdigung mehrerer wirtschaftlich und zeitlich zusammenhängender zivilrechtlicher Geschäfte im Rahmen einer Gesamtplanbetrachtung zurückgegriffen werden. Einer Anwendung des § 42 AO bedarf es nicht.

Eine Sonderstellung nehmen Übertragungen zwischen personen-, ggf. sogar beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften ein. Denn hier sind alle an den stillen Reserven beteiligten Personen mitunternehmerschaftlich miteinander verbunden. Der BFH musste kürzlich erstmals zu derartigen Gestaltungen auf der Grundlage des § 6 Abs. 5 EStG Stellung nehmen. Kurz nacheinander ergingen die beiden nachfolgenden Entscheidungen des I. und IV. Senats des BFH.

1.1.2. Auslegung durch den I. Senat des BFH

Im Urteil des I. Senats vom 25.11.2009 I R 72/08 (BStBl II 2010, 471) ging es um eine Umstrukturierung einer GmbH & Co. KG. Die beiden einzigen Kommanditisten, die zugleich alleinige Gesellschafter der Komplementär-GmbH waren, planten den Verkauf der KG, allerdings unter Zurückbehaltung von deren Grundbesitz. Sie gründeten deshalb im Juni 2001 eine GbR, auf die das gesamte Grundvermögen übertragen wurde. Im Zusammenhang damit übernahm die GbR auch Verbindlichkeiten der KG. Zugleich mit der GbR hatten die Gesellschafter eine weitere GmbH gegründet, die nach der Übertragung des Grundbesitzes im August 2001 Komplementärin der dann zu einer KG umgewandelten GbR wurde. Zeitgleich mit dieser Umwandlung wurde das Stammkapital der neuen GmbH erhöht. Die Gesellschafter hatten dazu Sacheinlagen in Gestalt der Einbringung ihrer Anteile an der ursprünglichen KG im Wert von 6,4 Mio. DM zu leisten. Die Einbringungen fanden zum Buchwert statt. Später (zum 31.12.2001) veräußerten dann die beiden GmbH ihre Anteile an der alten KG. Das FA vertrat die Auffassung, die Einbringung der Kommanditanteile in die neue GmbH habe nicht zum Buchwert erfolgen dürfen, weil die Anteile an der Komplementär-GmbH Sonderbetriebsvermögen gewesen seien und ebenfalls hätten eingebracht werden müssen. Es erhöhte deshalb den Gewinn der Alt-KG um die aufgedeckten stillen Reserven.

Der Fall lag dem I. Senat des BFH zur Entscheidung vor, weil er ausschließlich für Einbringungen im Sinne des § 20 UmwStG zuständig ist. Der I. Senat entschied mit Urteil vom 25.11.2009 I R 72/08 (BStBl II 2010, 471), die Einbringung der KG-Anteile sei trotz Zurückbehaltung der GmbH-Anteile ohne Aufdeckung der stillen Reserven möglich gewesen. Es sei aber unbeachtet geblieben, dass die Übertragung des Grundbesitzes zu einer Gewinnverwirklichung habe führen können.

1.1.3. Auslegung durch den IV. Senat des BFH

Wenige Monate später hatte der IV. Senat des BFH über einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eines Gewinnfeststellungsbescheids in einem in Bezug auf die Grundstücksentnahme fast identischen Fall zu entscheiden. Eine GmbH & Co. KG übertrug im Jahr 2006 drei Grundstücke des Betriebsvermögens auf eine neu gegründete beteiligungsidentische Schwester-GmbH & Co. KG. Die Übertragung der Grundstücke diente zur Erbringung der Kommanditeinlagen und wurde zum Buchwert

durchgeführt. Der die Kommanditeinlage übersteigende Betrag wurde auf einem Rücklagenkonto erfasst.

Das FA behandelte den Vorgang als gewinnrealisierende Entnahme aus der Ursprungsgesellschaft und anschließende Einlage. Gegen den betreffenden geänderten Gewinnfeststellungsbescheid legte die Ursprungsgesellschaft Einspruch ein und beantragte zugleich Aussetzung der Vollziehung. Anders als FA und FG gab der BFH dem Antrag statt. Es sei auch nach dem Urteil des I. Senats noch ernstlich zweifelhaft, ob die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führe.

Beide Entscheidungen sind miteinander unvereinbar. Während der I. Senat auch bei beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften einen Buchwerttransfer ablehnt, lässt der IV. Senat einen solchen zu.

Auch der IV. Senat kann natürlich nicht bestreiten, dass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG diesen Fall nicht regelt. Unbestreitbar richtig sind auch die Ausführungen des I. Senats zu dem vergeblichen Versuch, eine ausdrückliche Regelung des Buchwerttransfers zwischen personenidentischen Schwestergesellschaften in das Gesetz zu implementieren. Der IV. Senat stützt sich jedoch abweichend vom I. Senat auf eine verfassungsrechtliche Beurteilung der Fallkonstellationen und kommt zu dem Ergebnis, dass eine Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften das Folgerichtigkeitsgebot verletzen und deshalb eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegenüber den in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG geregelten Fallgestaltungen bedeuten würde. In den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gehen stille Reserven zwingend auf andere Steuersubjekte über, während bei Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften überhaupt keine stillen Reserven überspringen. Es erscheint nicht folgerichtig, überspringende stille Reserven nicht zu besteuern, aber nicht überspringende stille Reserven ohne Realisationsakt einer Besteuerung zu unterwerfen.

Lösen lässt sich das Problem nach Meinung des IV. Senats durch eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG. Die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Stpfl. ist danach zum Buchwert durchzuführen, weil dem Stpfl. die stillen Reserven unverändert zugeordnet bleiben. Vergleichbar ist die Situation, in denen ein

Wirtschaftsgut zwischen beteiligungsidentischen Gesamthandsvermögen übertragen wird. Dass dabei ein Rechtsträgerwechsel eintritt, kann deshalb als unschädlich betrachtet werden, weil nach dem für Mitunternehmerschaften geltenden Transparenzprinzip das Gesamthandsvermögen den beteiligungsidentischen Gesellschaftern zu jeweils gleichen Teilen zugerechnet wird.

1.1.4. Rechtslage bleibt ungeklärt

Grundsätzlich soll das Verfahrensrecht derart widersprüchliche Entscheidungen verschiedener Senate verhindern. Gewährleistet wird dies durch den Großen Senat des BFH, der bei voneinander abweichenden Auffassungen in Bezug auf eine entscheidungserhebliche Rechtsfrage anzurufen ist. Ausnahmsweise war in diesem Fall eine Anrufung des Großen Senats durch den IV. Senat nicht möglich, weil jene Entscheidung nur die Aussetzung der Vollziehung betraf, die aufgrund eines summarischen Verfahrens erfolgt. In einem solchen Verfahren kann der Große Senat nicht angerufen werden. Es muss nun bis zu dem nächsten Revisionsverfahren, das in einem vergleichbaren Fall geführt werden wird, abgewartet werden. Bis dahin bleibt die Unklarheit weiter bestehen. Die Finanzverwaltung hat diesem Umstand dadurch Rechnung getragen, dass sie beide Entscheidungen im BStBl II veröffentlicht und in einem Anwendungserlass zum Ausdruck gebracht hat, dass sie weiter der Auffassung des I. Senats folgt, allerdings in vergleichbaren Fällen Aussetzung der Vollziehung gewähren wird (BMF v. 29.10.2010, BStBl I 2010, 1206).

Aus Gestaltungssicht ist der derzeitige Rechtsstand natürlich höchst unbefriedigend. Durch mehraktige Gestaltungen kann man der Rechtsunsicherheit nicht entgehen. Denn entweder ist entsprechend der Ansicht des IV. Senats eine direkte Übertragung zum Buchwert möglich oder sie ist entsprechend der Ansicht des I. Senats unmöglich. Im erstgenannten Fall bedarf es keiner mehraktigen Verfahrensweise, im letztgenannten Fall unterläge eine mehraktige Gestaltung der Gesamtplanbetrachtung und würde ebenfalls keinen Buchwerttransfer ermöglichen. Es bleibt danach nur der im Schrifttum mehrfach geäußerte Rat, nach Möglichkeit auf entgeltliche Gestaltungen unter Nutzung von § 6b-Rücklagen auszuweichen (ausdrücklich zugelassen im Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 6 Abs. 5 EStG, Rn. 20)