



TAXACADEMY



Rechtsstand 2024

# Einkommensteuer Aufbauwissen

---

**§ 6 Abs. 3 und 5 EStG**

Skript zum Online-Training

# Inhalt

<b>1</b>	<b>Überblick .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG.....</b>	<b>2</b>
2.1	Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen .....	2
2.1.1	Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil .....	2
2.1.2	Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen.....	4
2.1.3	Übertragung.....	6
2.1.4	Unentgeltlichkeit der Übertragung.....	7
2.1.5	Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven.....	8
2.2	Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen.....	8
2.3	Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person .....	9
2.4	Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen.....	9
2.4.1	Unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen .....	10
2.4.2	Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen.....	10
2.4.3	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Sonderbetriebsvermögen .....	12
2.4.4	Fünfstufige Behaltensfrist für den Rechtsnachfolger .....	13
<b>3</b>	<b>Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG.....</b>	<b>17</b>
3.1	Überblick über die begünstigten Transfermöglichkeiten .....	17
3.2	Die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen (Sonder-) Betriebsvermögen ohne Rechtsträgerwechsel.....	21
3.3	Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsvermögen mit Rechtsträgerwechsel.....	22
3.3.1	Allgemeine Voraussetzungen .....	22
3.3.2	Buchwertübertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften .....	24
3.3.3	Dreijährige Sperrfrist für den Übernehmer .....	25
3.3.4	Weitere Fälle der Bewertung mit dem Teilwert.....	26
<b>4</b>	<b>Verhältnis zu anderen Vorschriften .....</b>	<b>29</b>
4.1	Verhältnis von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG .....	29
4.2	Verhältnis zum UmwStG.....	29

# 1 Überblick

- 1 Im Rahmen der Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG sowie nach § 5 EStG sind die einzelnen Bilanzposten der Zugangsbewertung sowie nachfolgend zum Bilanzstichtag der Folgebewertung gem. § 6 EStG zu unterwerfen. Endet die betriebliche Verhaftung eines einzelnen Wirtschaftsguts oder der gesamten betrieblichen Einheit, sind grundsätzlich die darin gebundenen sowie steuerlich verstrickten stillen Reserven aufzudecken. Hierzu normieren jedoch § 6 Abs. 3 sowie Abs. 5 EStG Ausnahmetatbestände, die unter restriktiven Voraussetzungen eine Aufdeckung und die damit einhergehende Versteuerung der betrieblichen stillen Reserven verhindern. **Aufdeckung stiller Reserven**
- 2 § 6 Abs. 3 EStG verfolgt dabei den Zweck, den unentgeltlichen Betriebsübergang eines vollständigen Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils von steuerlichen Belastungen zu verschonen. Bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers sind die Wirtschaftsgüter deshalb ausnahmsweise mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben (Buchwert). Somit kommt es trotz des Ausscheidens der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen des bisherigen Betriebsinhabers nicht zu einer Gewinnrealisierung. Nach § 6 Abs. 3 S. 3 EStG ist der Rechtsnachfolger an die Buchwertfortführung gebunden. Ein Wahlrecht wie in § 24 UmwStG besteht nicht. **Unentgeltliche Übertragung**
- 3 Die Zielsetzung des § 6 Abs. 5 EStG bestimmt sich in der steuerneutralen Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen steuerlichen Betriebsvermögen. *In concreto* ist nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG zwingend der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt (Buchwert). Ein Wahlrecht wie in § 24 UmwStG besteht ebenfalls nicht.
- 4 Durch diese beiden Vorschriften sollen Umstrukturierungen und Nachfolgeplanungen ohne steuerliche Belastung durch Transfer der angehäuften betrieblichen Wertzuwächse in der Praxis erleichtert werden.<sup>1</sup> Andernfalls entstünden dem Steuerpflichtigen Steuerbelastungen, während ihm selbst keine Liquidität zufließt. Zentrale Voraussetzung ist jeweils die Verstrickung der transferierten stillen Reserven im übernehmenden Betriebsvermögen. Die besagten Vorschriften entfalten ihren Anwendungsbereich bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG, finden jedoch ebenso Anwendung i.R.d. Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Sie sind im Grundsatz auch auf Kapitalgesellschaften anwendbar, wobei der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 S. 5, 6 EStG Ausnahmen normiert hat. **Steuerneutralität**
- 5 Durch Art. 7 Nr. 1 des BEPS-UmsG vom 20.12.16<sup>2</sup> erfuhr § 6 Abs. 3 S. 1 EStG seine letzte Gesetzesänderung. Der Einschub „sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist“ trat nach Art. 19 Abs. 1 BEPS-UmsG zum 24.12.16 in Kraft. Eine entsprechende Vorschrift existierte bereits in § 6 Abs. 5 S. 1 1. HS EStG und war zuvor als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ebenso anerkannt.

---

<sup>1</sup> Vgl. BT-Drucks. 14/6882 v. 10.09.2001, S. 1, 23.

<sup>2</sup> BGBl. I 2016, S. 3000, 3009.

## 2 Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG

- 6 Gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 1. HS EStG ist die Vermögensübertragung steuerneutral möglich, **Begünstigtes Vermögen** sofern
- ▶ ein Betrieb,
  - ▶ ein Teilbetrieb
  - ▶ oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb
  - ▶ unentgeltlich übertragen wird
  - ▶ und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.
- 7 Als Rechtsfolge dieses Tatbestands sind die Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, mithin dem Buchwert.
- 8 Neben diesem Grundtatbestand des § 6 Abs. 3 S. 1 1. HS EStG, sieht der Anwendungsbereich im 2. HS zwei weitere begünstigte Varianten der steuerneutralen Vermögensübertragung vor:
- ▶ die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen (Alt. 1)
  - ▶ und die unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person (Alt. 2).
  - ▶ Der Rechtsnachfolger ist bei Anwendbarkeit des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG an die Fortführung der Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers gem. § 6 Abs. 3 S. 3 EStG gebunden. Ein Wahlrecht wie in § 24 UmwStG besteht nicht.
- 9 Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG wird die Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter beim bisherigen Betriebsinhaber zugelassen. Eine Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern ist grundsätzlich schädlich für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG, denn die Norm begünstigt grundsätzlich nur die Übertragung ganzer Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG sieht eine Ausnahme von diesem Prinzip vor. Allerdings nur dann, wenn die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter zu Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft werden und somit weiterhin betrieblich steuerverhaftet sind – nunmehr als steuerliches Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Voraussetzung für diese Begünstigung ist jedoch, dass der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt.

### 2.1 Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen

#### 2.1.1 Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil

- 10 Die Steuerneutralität der Vermögensübertragung nach § 6 Abs. 3 S. 1 1. HS EStG ist auf betriebliche Sachgesamtheiten und konkret auf Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmer- **Sachgesamtheiten**

anteile begrenzt. Die Übertragung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern wird vom Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG somit nicht erfasst. Diesbezüglich kommt allerdings die begünstigte Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 EStG in Betracht.

- 11 Die nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG begünstigten Sachgesamtheiten setzen vollständige betriebliche Einheiten voraus. Der Begriff der begünstigten Sachgesamtheit orientiert sich an den in der Rechtsprechung zu § 15, § 16, § 18 EStG und § 15, § 20, § 24 UmwStG entwickelten Grundsätzen. Eine betriebliche Sachgesamtheit setzt somit die Vollständigkeit aller dem Betrieb zugehörigen und diesem dienenden Wirtschaftsgüter voraus.
- 12 Die Begünstigung der Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten erstreckt sich ausschließlich auf Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile:

▶ **Betrieb**

Bei einem Betrieb i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG handelt es sich um eine Sachgesamtheit aller (wesentlichen und unwesentlichen) Wirtschaftsgüter einer selbstständigen Organisationseinheit, die der gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Gewinneinkünfteerzielung i.S.v. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 3 EStG dient.<sup>3</sup> Zu beachten ist, dass § 6 Abs. 3 EStG bereits anwendbar ist, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der Sachgesamtheit in einem einheitlichen Vorgang unentgeltlich übertragen werden. Die Nichtübertragung unwesentlicher Wirtschaftsgüter ist unschädlich (s. 2.1.2. Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen)

**Betrieb**

▶ **Teilbetrieb**

Der Teilbetrieb wird als organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs definiert, der – für sich betrachtet – alle Merkmale eines Betriebs i.S.d. EStG aufweist und als solcher allein funktions- und lebensfähig ist.<sup>4</sup> Es muss eine Untereinheit des Gesamtbetriebs, d. h. ein selbständiger Zweigbetrieb im Rahmen eines Gesamtunternehmens vorliegen.<sup>5</sup>

**Teilbetrieb**

▶ **Mitunternehmeranteil**

Der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb ist die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Mitunternehmerschaft, die einen Gewerbebetrieb, einen Betrieb der selbstständigen Arbeit oder der Land- und Forstwirtschaft unterhält, sog. Mitunternehmeranteil. Dies setzt folglich die Beteiligung eines Gesellschafters an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit entsprechender Mitunternehmerinitiative sowie -risiko voraus. Der Tatbestand des Mitunternehmeranteils ist in Anlehnung an die zur Übertragung nach § 16 Abs. 1 EStG ergangene Rechtsprechung<sup>6</sup> ebenso erfüllt, wenn es sich um einen Mitunternehmeranteil an einem im Aufbau befindlichen Betrieb handelt. Die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist ebenfalls begünstigt, allerdings nur auf natürliche Personen (vgl. § 6 Abs. 3 S.1 2. Hs. 2. Alt EStG).

**Mitunternehmeranteil**

<sup>3</sup> Zur detaillierten Darstellung eines Betriebs siehe das Modul „Einkommensteuer - § 16 EStG“.

<sup>4</sup> St. Rspr. vgl. nur BFH Urteil v. 22.06.2010, I R 77/09, BFH/NV 2011, S. 10; für die Selbstständigkeit maßgeblichen Abgrenzungsmerkmale siehe BFH, Urteil v. 22.10.2015 - IV R 17/12, BFH/NV 16, S. 209.

<sup>5</sup> BFH, Urteil v. 13.02.1980, I R 14/77, BStBl. II 1980, 498; vgl. BFH, Urteil v. 27.3.1969, IV R 113/68, BStBl. II 1969, S. 464.

<sup>6</sup> BFH, Urteil v. 18.02.1993, IV R 40/92, BStBl. II 94, S. 224.



**TAXACADEMY**

#### **Beratung und Service:**

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: [info@tax-academy.de](mailto:info@tax-academy.de)

Fax: 0761 2160 71 99

[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)

#### **Postadresse:**

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

## **Copyright & Haftungsausschluss**

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.