



TAXACADEMY

Skript zum Online-Training

Einkommensteuer

§ 6 Abs. 3 und 5 EStG

Rechtsstand: Januar 2019

In Kooperation mit



Inhalt

1 Lernziele.....	1
2 Überblick	2
3 Unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG.....	4
3.1 Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen.....	5
3.1.1 Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil	5
3.1.2 Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen	6
3.1.3 Übertragung.....	8
3.1.4 Unentgeltlichkeit der Übertragung	8
3.1.5 Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven.....	9
3.2 Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen	9
3.3 Unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person	10
3.4 Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen	11
3.4.1 Unterquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	11
3.4.2 Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen.....	12
3.4.3 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	13
3.4.4 Fünfjährige Behaltensfrist für den Rechtsnachfolger	15
4 Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG.....	18
4.1 Überblick über die begünstigten Transfermöglichkeiten	18
4.2 Die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen (Sonder-) Betriebsvermögen ohne Rechtsträgerwechsel.....	22
4.3 Die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsvermögen mit Rechtsträgerwechsel.....	23
4.3.1 Allgemeine Voraussetzungen	23
4.3.2 Buchwertübertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften.....	25
4.3.3 Dreijährige Sperrfrist für den Übernehmer	25
4.3.4 Weitere Fälle der Bewertung mit dem Teilwert.....	26
5 Verhältnis zu anderen Vorschriften	29
5.1 Verhältnis von § 6 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 5 EStG.....	29
5.2 Verhältnis zum UmwStG.....	29

Haftungsausschluss..... II

Copyright..... II

2 Überblick



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

2 praktische Übungen

- 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 stille 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.¹ 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.² Andernfalls entstünden dem Steuerpflichtigen Steuerbelastungen, während ihm selbst keine Liquidität zufließt.³ Zentrale Voraussetzung ist jeweils die Verstrickung der transferierten stillen Reserve 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 anwendbar⁴, wobei der Gesetzgeber in § 6 Abs. 3 S. 1 2. HS und § 6 Abs. 5 S. 5, 6 EStG Ausnahmen normiert hat. **Steuerneutralität**

¹ *Kulosa* in Schmidt EStG, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 645.

² Vgl. BT-Drucks. 14/6882 v. 10.9.2001, S. 1, 23.

³ *Strohn/Mirbach*, SteuerStud 2014, 143.

⁴ *Kulosa* in Schmidt EStG, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 644.

- 5 Durch Art. 7 Nr. 1 des BEPS-UmsG vom 20.12.16⁵ 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.⁶

⁵ BGBl. I 2016, 3000, 3009.

⁶ *Ehmcke* in Blümich EStG, 137. Aufl. 2017, § 6 Rn. 1233.

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



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

12 praktische Übungen

- 6 Gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 1. HS EStG ist die Steuerneutralität der Vermögensübertragung steuerneutral möglich, sofern **Begünstigtes Vermögen**
- ▶ 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 gebunden. Ein Wahlrecht wie in § 24 UmwStG besteht nicht.
- 9 Nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG wird die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter beim bisherigen Betriebsinhaber ebenfalls steuerrechtlich privilegiert, wenn die Wirtschaftsgüter zwar nicht in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft übertragen werden, dafür allerdings derselben Mitunternehmerschaft überlassen werden und somit als Sonderbetriebsvermögen 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.

Haftungsausschluss

- ▶ 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.

Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH
www.tax-academy.de