

By PwC Deutschland | 07. Januar 2026

Kein Buchwertprivileg für die unentgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine Körperschaft

Die unentgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine nicht gemeinnützige Stiftung kann nach § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbs. EStG nicht zu Buchwerten erfolgen. Die Gewährung des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 3 Satz 1, 1. Halbs. EStG für die Übertragung von ganzen Mitunternehmeranteilen auch an nicht natürliche Personen stellt keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG dar. Dies hat das Finanzgericht Baden-Württemberg in einem aktuellen Urteil entschieden.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Kommanditist war im Streitjahr 2020 unter anderem B, der mit 20,59 % am Kommanditkapital beteiligt war. Der Kommanditanteil wurde von B in dessen Privatvermögen gehalten.

B übertrug einen Teil seines Kommanditanteils (3 % am Kommanditanteil der Klägerin) unentgeltlich in das Grundstockvermögen einer nicht gemeinnützigen Stiftung (Beigeladene). Die Klägerin behandelte die Übertragung zunächst gewinnneutral zu Buchwerten.

Das beklagte FA ging nach einer Betriebsprüfung davon aus, dass durch den Übertragungsvorgang stille Reserven aufzudecken seien. Der Übertragungsgewinn aus der Teil-Anteilsübertragung sei als laufender Gewinn zu versteuern und unterliege der Gewerbesteuer. Die aufgedeckten stillen Reserven würden auf den Firmenwert der Klägerin entfallen und müssten bei der Beigeladenen in einer Ergänzungsbilanz abgebildet werden. Der Übertragungsgewinn wurde im Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten B erfasst.

Die Klägerin erhob gegen den Bescheid für 2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und den Gewerbesteuermessbescheid 2020 Einspruch, der erfolglos blieb.

Richterliche Entscheidung

Die Klage hatte nur teilweise Erfolg. Das Finanzgericht Baden-Württemberg änderte die angefochtenen Bescheide dahingehend ab, dass der festgestellte Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen bei dem Kommanditisten B herabgesetzt und der Gesamthandsgewinn der Klägerin heraufgesetzt wird. Dieser Gewinnanteil wurde dem Kommanditisten B (nicht nach Quote verteilt) voll zugerechnet. Im Übrigen wurde die Klage abgewiesen.

Die Klage sei hinsichtlich der Erfassung des streitgegenständlichen Gewinns aus der Aufdeckung der stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen des Herrn B begründet, im Übrigen sei sie nicht begründet. Das FA sei zu Recht davon ausgegangen, dass die unentgeltliche Übertragung des streitgegenständlichen Teil-Mitunternehmeranteils vom Kommanditisten B auf die Beigeladene nicht zu Buchwerten erfolgen konnte und die auf diesen Anteil entfallenden stillen Reserven aufzudecken und als laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind.

§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG stellt für die unentgeltliche Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen ausdrücklich auf natürliche Personen als Übernehmer ab

Die unentgeltliche Übertragung sei nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) nur in bestimmten Fällen unter Beibehaltung der Buchwerte zulässig. Werde ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so seien nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sei. Dies gelte auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie

bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.

Im Streitfall liege eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbs. Alt. 2 EStG vor. Unter dieser sei die Übertragung eines Bruchteils der Anteile des Gesellschaftsvermögens auf den Rechtsnachfolger zu verstehen. B habe einen Teil seines Kommanditanteils unentgeltlich in das Grundstockvermögen der Beigeladenen übertragen. Allerdings sei die Übertragung nicht, wie von § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbs. Alt. 2 EStG vorausgesetzt, auf eine natürliche, sondern auf eine juristische Person erfolgt. Daher sei die Vorschrift hier nicht einschlägig, eine Buchwertfortführung somit nicht möglich. Im Gegensatz zum ersten Halbsatz, in dem die Übertragung an jeden Empfänger zu Buchwerten erfolgen könne, erwähne der zweite Halbsatz allein die Übertragung auf eine natürliche Person.

Aus der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 14/6882, S. 32) ergebe sich nichts Anderes. Der Gesetzgeber habe mit der Neuregelung des § 6 Abs. 3 EStG im Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts (UntStFG) vom 20.12.2001 eindeutig nur die bisherige Besteuerungspraxis in Bezug auf die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen auf eine natürliche Person regeln und damit eine gesetzliche Klarstellung herbeiführen wollen. Die Übertragung auf Körperschaften oder Personengesellschaften sollte nach dem Willen des Gesetzgebers offenkundig nicht (mehr) steuerneutral erfolgen. Dass dies eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers gewesen sei, lasse die Entstehungsgeschichte der Vorschrift erkennen. Der zweite Halbsatz des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG sei erst neu in das Gesetz eingefügt und durch den Finanzausschuss so belassen worden, wie es der Regierungsentwurf ursprünglich vorgesehen hatte. Hierbei habe es sich also ganz offensichtlich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers gehandelt.

Der Ansicht des Klägers, dass trotz der gesetzlichen Einschränkung der Buchwertfortführung in § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbs. EStG auf natürliche Personen als Empfänger, weiterhin auch eine Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf Personengesellschaften und Körperschaften zu Buchwerten möglich sei, könne nicht gefolgt werden. Die gesetzliche (Teil-)Regelung ergebe dann keinen Sinn. Warum sollte der Gesetzgeber nur die Übertragung auf eine natürliche Person gesetzlich regeln, bei der Übertragung auf Personengesellschaften und Körperschaften dagegen auf die vormalige und vom Großen Senat des BFH (Beschluss vom 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123) gerügte Verwaltungspraxis vertrauen? Auch hieraus könne geschlossen werden, dass der Gesetzgeber ausschließlich die unentgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person zu Buchwerten zulassen wollte, jedoch nicht auf Personengesellschaften und Körperschaften.

Bei § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG handele es sich um eine Ausnahmenvorschrift, die als solche grundsätzlich eng auszulegen sei. Sie könne zumindest nicht über den Wortlaut hinaus ausgelegt werden. § 6 Abs. 3 EStG nehme eine Sonderstellung im System des vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägten Einkommensteuerrechts ein, als er ausnahmsweise und im Widerstreit zur personalen Struktur des Einkommensteuerrechts eine interpersonelle Übertragung der stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger anordne. So dürfe die Aussage, § 6 Abs. 3 EStG sei lediglich deklaratorischer Natur, angesichts des Prinzips der Individualbesteuerung nicht dahingehend ausgeweitet werden, es gebe einen allgemeinen Rechtsgrundsatz dergestalt, dass eine Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven zu unterbleiben habe, wenn die Besteuerung beim Rechtsnachfolger sichergestellt sei. Vielmehr stehe es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen stille Reserven noch vom

Rechtsvorgänger aufzudecken und zu versteuern sind, oder auf den Rechtsnachfolger übergehen und später von ihm aufzudecken und zu versteuern seien. Eine gesetzliche Regelung, die das Übergehen stiller Reserven auf einen anderen Rechtsträger anordne, bewirke zwar einerseits eine steuerliche Entlastung desjenigen, der die stillen Reserven erwirtschaftet habe, andererseits aber stets eine Belastung desjenigen, der die stillen Reserven nicht erwirtschaftet habe, dem sie indes buchmäßig zugeordnet werden. Die darin liegende Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bedürfe einer besonderen Rechtfertigung.

Auch fehle es im Streitfall nicht – wie vom Klägervertreter angenommen – an einem Gewinnrealisierungstatbestand. Die Abs. 3 bis 6 des § 6 EStG regelten sowohl die Bewertung als auch die Gewinnrealisierung, denn bei den hier erfassten Übertragungstatbeständen sei der Wertansatz im Ziel-Betriebsvermögen zugleich mit dem letzten Ansatz im Herkunfts-Betriebsvermögen – und daher mit der Auflösung stiller Reserven – verknüpft.

Der Senat könne auch keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG erkennen. Eine Aussetzung des Verfahrens, um eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen, sei nicht geboten. Dem Gesetzgeber stehe es grundsätzlich frei, die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen stille Reserven noch vom Rechtsvorgänger aufzudecken und zu versteuern, oder auf den Rechtsnachfolger übergehen und später von ihm aufzudecken und zu versteuern seien. Er dürfe hierbei lediglich nicht willkürlich handeln. Dies sei nach Auffassung des Senats hier jedoch nicht der Fall.

Die Durchbrechung des Individualsteuergrundsatzes lasse sich unter Lenkungszielen mit Blick auf die Förderung von Unternehmensnachfolgen (typischerweise im Familienverbund) rechtfertigen. Die bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch § 6 Abs. 3 EStG bewirkte Buchwertfortführung diene der ertragsteuerrechtlich unbelasteten Vermögensübertragung zur Sicherung der Liquidität der nach dem Rechtsträgerwechsel fortgeführten betrieblichen Einheit und damit typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge.

Wenn dagegen nicht der ganze Betrieb, ein für sich lebensfähiger Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen würden, sondern nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils, der ursprüngliche Mitunternehmer somit ebenfalls noch im Unternehmen verbleibe, sei aus Sicht des erkennenden Senats eine Einschränkung der Buchwertfortführung auf natürliche Personen als Empfänger nachvollziehbar und damit nicht willkürlich. Denn hier erfolge, anders als bei § 6 Abs. 3 Satz 1, 1. Halbs. EStG, eben kein vollständiger Übergang auf die nächste Generation. Eine Abkehr vom Grundsatz der Individualbesteuerung bei der zusätzlichen Aufnahme von Personengesellschaften oder Körperschaften sei hier nur schwer zu rechtfertigen. Die Begünstigung der unentgeltlichen Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person sei dagegen gerechtfertigt, da hier davon ausgegangen werden könne, dass der Generationenübergang in Teilschritten erfolgt, um die Nachfolge zu erleichtern. Bei Personengesellschaften und Körperschaften sei solch ein „schleichender“ Übergang dagegen nicht geboten.

Der angefochtene Bescheid für 2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sei im Hinblick auf die Feststellung des streitgegenständlichen Gewinns als Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen bei dem Kommanditisten B rechtswidrig und verletze die Klägerin in ihren Rechten. Allerdings sei der streitgegenständliche Gewinn im Gesamthandsgewinn als laufender

Gewinn zu berücksichtigen und dort dem Kommanditisten B direkt zuzurechnen.

Die Kommanditanteile des B hätten sich in seinem Privat- und nicht in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin befunden. Daher sei der durch die Aufdeckung der stillen Reserven aufgrund der Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils angefallene Gewinn laufender Gesamthandsgewinn. Dementsprechend habe das FA die aufgedeckten stillen Reserven bei der Beigeladenen auch als Firmenwert in einer Ergänzungsbilanz im Gesamthandsvermögen berücksichtigt. Der Anteil am Gesamthandsgewinn, der aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultiere, sei dem Kommanditisten B direkt zuzurechnen.

Fundstelle

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 6. Juni 2025 (5 K 397/24); die Revision ist beim BFH unter dem Az. IV R 13/25 anhängig, siehe den Newsletter 2/2025 des Finanzgerichts.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Mitunternehmeranteil, Personengesellschaften, unentgeltliche Übertragung