Downloaded from Blogs on 29.11.2026 05:27

By PwC Deutschland | 23 February 2026

Zur teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG - Anwendung der sogenannten modifizierten Trennungstheorie

Bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist der Gewinn nicht nach der sogenannten strengen Trennungstheorie, sondern nach der sogenannten modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts zu ermitteln. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 29.11.2026 05:27

Sachverhalt

Streitig ist, ob die teilentgeltliche Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft zu einem Gewinn geführt hat.

Die Klage vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte keinen Erfolg. Während das Finanzgericht die Position des Finanzamts stützte, dass die sogenannte strenge Trennungstheorie anzuwenden sei, vertritt die Klägerin die Auffassung, dass der Veräußerungsgewinn nach der sogenannten modifizierten Trennungstheorie zu ermitteln ist.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben.

Die zu Buchwerten erfolgte teilentgeltliche Übertragung des bebauten Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen bei der Klägerin in das Gesamthandsvermögen der C-KG hat nach §6 Abs.5 Satz3 Nr.2 EStG zu keinem Sonderbetriebsgewinn des Beigeladenen geführt.

§6 Abs.5 Satz3 EStG trifft keine unmittelbare Aussage zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung einer in seinem Anwendungsbereich ??wie im Streitfall?? teilentgeltlich erfolgten Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter. Die Beurteilung derartiger Übertragungen ist streitig.

Nach der sogenannten strengen Trennungstheorie ist dieser Vorgang in einen entgeltlichen Teil (Veräußerung des Wirtschaftsguts unter Aufdeckung der stillen Reserven) und einen unentgeltlichen Teil (Buchwertübertragung nach §6 Abs.5 Satz3 EStG) aufzuteilen. Zur Ermittlung der Entgeltlichkeitsquote wird das Teilentgelt ins Verhältnis zum Verkehrswert des Wirtschaftsguts gesetzt. Auch der Buchwert wird in diesem Verhältnis aufgeteilt, sodass dem Teilentgelt nur ein anteiliger Buchwert gegenübergestellt wird (u.a. BFH-Vorlagebeschluss vom 27.10.2015- XR28/12, BStBl II 2016, 81, Rz32, 42, 51; BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rz15; vom 12.09.2013, BStBl I 2013, 1164; Mitschke, FinanzRundschau ??FR?? 2012, 1156). Durch diese Berechnungsweise ergibt sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts stets ein anteiliger Gewinn (Verkehrswert ist höher als der Buchwert) oder anteiliger Verlust (Verkehrswert ist niedriger als der Buchwert, vgl. z.B. Steger, NWB 2023, 2926, 2930, 2933).

Die modifizierte Trennungstheorie teilt die teilentgeltliche Übertragung ebenso wie die strenge Trennungstheorie in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auf. Sie ordnet jedoch den Buchwert des Wirtschaftsguts dem Teilentgelt in anderer Weise zu. Dabei existieren zwei unterschiedliche Arten der Zuordnung: Nach der einen ist der Buchwert dem entgeltlichen Teil nur bis zur Höhe des Teilentgelts zuzuordnen (modifizierte Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts, vgl. dazu Förster, Der Betrieb ??DB?? 2013, 2047, 2051; Wacker, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2013/2014, 733, 737; Graw, FR 2015, 260, 266). Nach der anderen wird der Buchwert ausschließlich dem entgeltlichen Teil des Geschäfts gegenübergestellt. Danach entsteht bei einem Entgelt

Downloaded from Blogs on 29.11.2026 05:27

unterhalb des Buchwerts aus dem entgeltlichen Teil ein Verlust, der wiederum durch einen Gewinn aus dem unentgeltlichen Teil kompensiert wird (modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag, vgl. Wittwer, Report des Hauptverbands der landwirtschaftlichen Buchstellen 2014, 124, 125, unter 2.c). Beide Arten der Zuordnung führen dazu, dass ein Gewinn nur entsteht, wenn und soweit das Entgelt den Buchwert übersteigt (s.a. Prinz/Hütig, DB 2012, 2597; Wit, DStR 2012, 1500; Strahl, FR 2013, 322; Wendt, DB 2013, 834; derselbe, Steuerberater-Jahrbuch ??StbJb?? 2012/2013, S.29, 42; Demuth, Der Ertragsteuerberater ??EStB?? 2014, 373; Strahl, FR 2014, 763; Teschke/Sundheimer/Tholen, Unternehmensbesteuerung 2014, 409).

Nach Überzeugung des erkennenden Senats ist bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des §6 Abs.5 Satz3 EStG der modifizierten Trennungstheorie der Vorzug zu geben.

Dies gilt nicht nur dann, wenn ??wie bereits vom erkennenden Senat entschieden?? die teilentgeltliche Übertragung im Rahmen des Betriebsvermögens der nämlichen Mitunterunternehmerschaft erfolgt, sodass § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG hinsichtlich des unentgeltlichen Teils des Geschäfts mangels Entnahme nur deklaratorisch wirkt (BFH-Urteile vom 19.09.2012 - IV R 11/12, BFHE 239, 76, Rz 9 ff., 16, zur Übertragung vom Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft; vom 03.08.2022 - IV R 16/19, Rz 44, 46, zur Übertragung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen bei derselben Mitunternehmerschaft).

Vielmehr ist die modifizierte Trennungstheorie auch dann anzuwenden, wenn ??wie im Streitfall?? in Bezug auf den unentgeltlichen Teil des Geschäfts eine Entnahme gegeben ist und die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG insoweit konstitutive Bedeutung besitzt.

Bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des §6 Abs.5 Satz3 EStG ist der modifizierten Trennungstheorie der Vorzug zu geben.

Ausschlaggebend hierfür ist der Sinn und Zweck des §6 Abs.5 Satz3 EStG, Umstrukturierungen bei Mitunternehmerschaften im Anwendungsbereich dieser Norm unter Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu ermöglichen, ohne dass eine Ertragsteuerbelastung ausgelöst wird.

Danach ist die teilentgeltliche Übertragung des bebauten Grundstücks zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen der C-KG gewinnneutral erfolgt.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 11. Dezember 2025 (**IV R 17/23**), veröffentlicht am 19. Februar 2026.

Eine englische Zusammenfassung dieses Urteils finden Sie **hier**.

Keywords

Buchwertübertragung, Einkommensteuerrecht