
Datum: 06.07.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2579/11 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:0706.3K2579.11F.00

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007 vom 02.06.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.06.2011 wird dahingehend geändert, dass im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 eine Verringerung um den in die Ergänzungsbilanz eingestellten Betrag in Höhe von 6.497.183,63 EUR sowie um den auf die technischen Anlagen entfallenden Buchwert in Höhe von 16.440,00 EUR erfolgt. Die Berechnung der festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen in Höhe von 4% die Kläger zu 1), 2) und 3) und in Höhe von 96% der Beklagte.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird zugelassen.

Die Beteiligten streiten um die steuerneutrale Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und die Möglichkeit zur Aufstellung einer Ergänzungsbilanz nach § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG.

Die Klägerin zu 1) ist eine Kommanditgesellschaft, deren Gewinn im Streitjahr 2007 beim Beklagten gesondert und einheitlich festgestellt wurde. Gegenstand des Unternehmens war die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Einrichtungsgegenständen, das Halten und Verwalten von Anteilen an anderen Unternehmen und die Errichtung und Verwaltung von industriellen Anlagen. Persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) der Klägerin zu 1) war die Klägerin zu 3). Diese war an der Klägerin zu 1) kapitalmäßig nicht beteiligt. Kommanditist war im Streitzeitraum 2007 der Kläger zu 2), der 100 % der Anteile hielt. Der Kläger zu 2) war zugleich auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin zu 3). Für den Kläger zu 2) wurde in der Buchführung der Klägerin zu 1) ein gesamthänderisch gebundenes Kapitalsonderkonto geführt. Nach § 4 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin zu 1) wurden auf diesem Konto die Einlagen, Entnahmen und Gewinne verbucht. 3

Die Klägerin zu 1) bilanzierte in ihrer Bilanz auf den 31.12.2005 im Anlagevermögen Grund und Boden sowie Gebäude. Der Buchwert belief sich auf insgesamt 1.847.505,82 EUR. Aktiviert waren auch technische Anlagen in Höhe von 22.980,00 EUR. Die Klägerin zu 1) hatte einen Mietvertrag über das Grundstück abgeschlossen und vereinnahmte die Mieten und trug die mit dem Grundstück zusammenhängenden Kosten. Zivilrechtlicher Eigentümer und als solcher auch im Grundbuch eingetragen war der Kläger zu 2). 4

Im Jahr 2007 reifte bei den Gesellschaftern der Klägerin zu 1) der Beschluss, die Immobilie zu veräußern. Im Rahmen der Vorbereitung der Veräußerung wurde festgestellt, dass nicht die Klägerin zu 1), sondern der Kläger zu 2) alleiniger Eigentümer des Grundstücks war. In der Bilanz auf den 31.12.2006 erfasste die Klägerin zu 1) daher in einer Sonderbilanz als Sonderbetriebsvermögen I des Klägers zu 2) das Grundstück mitsamt Gebäude mit 1.763.266,82 EUR und die technischen Anlagen mit 19.710,00 EUR. In der Gesamthandsbilanz der Klägerin zu 1) wurden Grund und Boden, Gebäude und technische Anlagen ausgebucht. Die Gegenbuchung dazu erfolgte auf dem zu diesem Zeitpunkt auf der Aktivseite geführten Kapitalsonderkonto des Klägers zu 2), wo eine Entnahme in Höhe von 1.870.485,82 EUR erfasst wurde. Nach den Erläuterungen zur Bilanz auf den 31.12.2006 erfolgte die Buchung erfolgsneutral. 5

Mit Vertrag vom 13.12.2007 brachte der Kläger zu 2) das Grundstück in das Gesamthandsvermögen der Klägerin ein. Im Einbringungsvertrag heißt es dazu: "Die Einbringung erfolgt zugunsten eines gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkontos. Die Einbringung des Grundbesitzes erfolgt ohne Gegenleistung". Verbindlichkeiten wurden nicht übernommen. Im Rahmen des Jahresabschlusses auf den 31.12.2007 wurde das Grundstück mit dem Buchwert aus dem Sonderbetriebsvermögen I des Klägers zu 2) in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1) übernommen. Die Klägerin zu 1) erfasste das Grundstück mitsamt Gebäude mit 1.691.898,82 EUR und die technischen Anlage mit 16.440,00 EUR auf der Aktivseite in ihrer Gesamthandsbilanz. Die Gegenbuchung erfolgte in Höhe von 1.708.338,82 EUR auf dem Kapitalsonderkonto des Klägers zu 2). Die Buchung wurde laut Buchungstext als "Einlage" bezeichnet. Das Sonderkonto wies zum 31.12.2006 einen Stand von 3.838.699,62 EUR aus. Zum 31.12.2007 wurde der Bestand auf dem Sonderkonto infolge der Einlage des Grundstücks um 1.708.338,82 EUR sowie um einen Ergebnisanteil in Höhe von 821.792,80 EUR gemindert und durch laufende Entnahmen in Höhe von 516.730,34 EUR erhöht. Zum 31.12.2007 belief sich das weiterhin auf der 6

Aktivseite geführte Kapitalsonderkonto auf 1.825.298,34 EUR.

Mit ebenfalls am 13.12.2007 geschlossenen Kaufvertrag verkaufte die Klägerin zu 1) das Grundstück an eine KG zu einem Kaufpreis von 8.500.000,00 EUR. Die Kaufpreiszahlung war laut Vertrag am 31.01.2008 fällig. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten und Gefahr an dem Grundstück sollte mit dem Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung auf den Käufer übergehen. Für die Vermittlung eines Käufers für das Grundstück wandte die Klägerin zu 1) eine Maklerprovision in Höhe von 295.477,45 EUR auf. Die Zahlung des Kaufpreises und der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgten im April 2008. Der im Jahr 2008 angefallene Gewinn wurde in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt.

7

Die Klägerin zu 1) gab am 16.03.2009 die Feststellungserklärung für 2007 ab. Sie erklärte in Zeile 5 der Anlage FE 1 (Zeile 100/124) laufende Einkünfte in Höhe von 723.369,48 EUR. Diese wurden in Höhe von 1.533,88 EUR der Klägerin zu 3) und in Höhe von 721.835,60 EUR dem Kläger zu 2) zugewiesen. Der Beklagte wies mit Schreiben vom 01.10.2009 darauf hin, dass mit dem Verkauf des Grundstücks im April 2008 ein Verstoß gegen die Behaltensfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG vorliege. Denn das Grundstück sei innerhalb der dreijährigen Sperrfrist veräußert worden. Daher sei für die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen anstelle des Buchwerts der Teilwert in Höhe von 8.500.000,00 EUR anzusetzen.

8

Die Klägerin zu 1) vertrat hingegen mit Schreiben vom 27.10.2009 die Auffassung, dass durch den Vorgang keine stillen Reserven aufzudecken seien. Eine schädliche Verwendung liege nur vor, wenn stille Reserven auf andere Personen übergingen. Dies sei hier nicht gegeben. Der Kläger zu 2) sei der einzige Beteiligte. Eine schädliche Verwendung im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sei nur dann anzunehmen, wenn stille Reserven des eingebrachten Vermögensgegenstands auf andere Gesellschafter übergingen. Eine Anwendung der gesetzlichen Sanktion mache hier keinen Sinn, denn die stillen Reserven blieben steuerlich verhaftet und würden in derselben Höhe bei demselben Gesellschafter im Zeitpunkt der Veräußerung aufgedeckt. Die Aufdeckung der stillen Reserven anlässlich der Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen könne zudem durch die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz vermieden werden. Hier sei zunächst auf die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz verzichtet worden. Denn eine solche sei nur sinnvoll, wenn mehrere Gesellschafter vorhanden seien, was hier aufgrund der alleinigen vermögensmäßigen Beteiligung des Klägers zu 2) nicht der Fall sei.

9

Mit Schreiben vom 27.04.2010 reichte die Klägerin zu 1) für das Streitjahr 2007 eine berichtigte Gesamthandsbilanz sowie eine Ergänzungsbilanz für den Kläger zu 2) ein. In der Gesamthandsbilanz war das Grundstück mitsamt Gebäude mit 8.189.082,45 EUR angesetzt. Dieser Wert wurde aus dem Verkauf des Grundstücks wie folgt abgeleitet.

10

	Kaufpreis	8.500.000,00 EUR
./.	Entgelt für technische Anlagen	15.440,00 EUR
./.	Veräußerungskosten	295.477,45 EUR
	Teilwert	8.189.082,55 EUR

11

Zugleich wurde das Kapitalsonderkonto des Klägers zu 2) entsprechend um 6.497.183,63 EUR auf nunmehr 4.671.885,29 EUR erhöht und auf der Passivseite

12

ausgewiesen. In der Ergänzungsbilanz für den Kläger zu 2) wurden auf der Aktivseite Grundstück und Gebäude mit insgesamt ./ 6.497.183,63 EUR sowie auf der Passivseite ein Minderkapital in Höhe von 6.497.183,63 EUR angesetzt.

Am 02.06.2010 erließ der Beklagte einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2007. In dem Feststellungsbescheid wurde hinsichtlich der Übertragung des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen dem Kommanditisten ein Gewinn gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG in Höhe von 6.808.101,18 EUR hinzugerechnet. Dieser Gewinn ermittelte sich wie folgt:

13

	Teilwert	8.500.000,00 EUR
./	Buchwert	1.691.898,82 EUR
=	Gewinn	6.808.101,18 EUR

14

Eine Berücksichtigung des Buchwerts der technischen Anlagen in Höhe von 16.440,00 EUR erfolgte nicht. Der Beklagte berief sich auf R 6.15 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR), wonach im Fall des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG auch dann rückwirkend der Teilwert anzusetzen sei, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet seien, durch die Übertragung jedoch keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten sei.

15

Gegen den Feststellungsbescheid vom 02.06.2010 legte die Klägerin zu 1) am 30.06.2010 Einspruch ein. Mit dem Einspruch wandte sie sich gegen den rückwirkenden Ansatz des Teilwertes. Nach § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG sei der rückwirkende Ansatz des Teilwerts ausgeschlossen, wenn ein Wirtschaftsgut gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft übertragen werde und die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugerechnet würden. Der Kläger zu 2) habe das betrieblich genutzte Grundstück gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten durch Gutschrift auf seinem Kapitalkonto in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1) zu Buchwerten eingelegt. Durch die eingereichten Ergänzungsbilanzen seien die stillen Reserven dem einzig beteiligten Gesellschafter, hier dem Kläger zu 2), zugeordnet worden. Die Finanzverwaltung stehe mit ihrer Auffassung in R 6.15 EStR im Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sei in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden, um das Überspringen von stillen Reserven auf andere Gesellschafter bei der Einbringung aus dem Sonderbetriebsvermögen zu sanktionieren. Einer gesetzlichen Sanktionierung bedürfe es aber nicht, wenn durch den Einbringungsvorgang tatsächlich keine stillen Reserven auf andere Gesellschafter übergangen. Es liege in diesem Fall kein steuerlicher Missbrauch vor, der durch die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 3 und 4 EStG verhindert werden sollte. Die gesetzliche Sanktion solle zudem nur in den Fällen greifen, in denen stille Reserven kurz nach der Einbringung aufgedeckt werden sollten. Eine solche Aufdeckung sei aber nicht gegeben, wenn wie hier die Vergünstigung nach § 6b EStG in Anspruch genommen werden solle. Die Übertragung der stillen Reserven aus dem Verkauf auf Ersatzwirtschaftsgüter sei innerhalb der Reinvestitionsfrist nach § 6b EStG von vornherein vorgesehen gewesen. Für den Fall, dass dem Rechtsbehelf nicht entsprochen werde, werde beantragt, den Veräußerungsgewinn bereits 2007 in eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG einzustellen.

16

R 6b.1 Abs. 1 Satz 5 EStR sehe auch ausdrücklich vor, dass der Gewinn in eine § 6b-Rücklage eingestellt werden könne. Zudem sei vom Beklagten hinsichtlich des angesetzten Gewinns nicht berücksichtigt worden, dass ein Kaufpreisanteil in Höhe von 15.440,00 EUR auf die technischen Anlagen entfalle. Ebenso seien noch Veräußerungskosten in Höhe von 295.477,55 EUR bei der Ermittlung des Teilwerts abzuziehen. Weiter trägt die Klägerin zu 1) mit Schreiben vom 07.10.2010 vor, dass hier die Übertragung gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten durch Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Klägers zu 2) erfolgt sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.06.2011 half der Beklagte dem Einspruch teilweise ab und stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 7.531.469,66 EUR fest. Der Übergang des Grundstücks vom Sonderbetriebsvermögen I in das Gesamthandsvermögen sei infolge der Veräußerung innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG mit dem Teilwert anzusetzen. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG gehe vom Teilwert aus und nicht von einem fiktiven Veräußerungsgewinn, bei dem die mit der Veräußerung in Zusammenhang stehenden Kosten abgezogen werden könnten. Auch wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Kläger zu 2) zugeordnet worden seien, sei durch die Übertragung keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut bewirkt worden. Daher sei gemäß R 6.15 EStR der Teilwert anzusetzen und damit die stillen Reserven aufzudecken. Eine Einstellung des bei dem Übergang in das Gesamthandsvermögen entstandenen Gewinns aus der Aufdeckung der stillen Reserven in eine Rücklage nach § 6b EStG sei nicht möglich. Im Vertrag vom 13.12.2007 sei hinsichtlich der Einbringung vereinbart gewesen, dass diese ohne Gegenleistung zu Gunsten eines gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkontos zu erfolgen habe. Das Tatbestandsmerkmal der "Veräußerung" sei hier nicht erfüllt. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG stelle eine bloße Bewertungsvorschrift dar. Der aus dem rückwirkenden Teilwertansatz resultierende Gewinn könne nicht mit einem nach § 6b EStG begünstigten Veräußerungsgewinn gleichgesetzt werden.

17

Mit ihrer fristgerecht erhobenen Klage halten die Kläger an dem bisherigen Vorbringen fest, dass die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen hier zu Buchwerten erfolgen könne bzw. dass hilfsweise die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG zu erfolgen habe. Es seien keine stillen Reserven auf einen anderen Gesellschafter übergegangen. Die gesetzliche Sanktionierung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG greife aber dann nicht, wenn das Überspringen von stillen Reserven auf andere Gesellschafter ausscheide. Dies sei wie hier bei einer Einmann-GmbH & Co. der Fall. Hier seien sämtliche stillen Reserven sowohl vor der Übertragung im Sonderbetriebsvermögen als auch nach der Übertragung im Gesamthandsvermögen dem zu 100% beteiligten Kläger zu 2) zuzurechnen. Die vom Beklagten in Anlehnung an die Einkommensteuerrichtlinien vertretene Auffassung stehe daher im Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes. Im Rahmen der Verbandsanhörung zum Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 08.12.2011 IV C 6 – S 2241/10/10002, 2011/0973858, Bundessteuerblatt (BStBl.) I 2011, 1279 hätten sowohl die Bundessteuerberaterkammer als auch der Deutsche Steuerberaterverband und das Institut der Wirtschaftsprüfer darauf hingewiesen, dass § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG im Fall der Ein-Mann-GmbH & Co. KG nicht greife. Dies sei jedoch nicht berücksichtigt worden. Zudem seien auch die Voraussetzungen der Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG im Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten gegeben, so dass hilfsweise begehrt werde, den Veräußerungsgewinn in eine Rücklage nach § 6b EStG einzustellen. Die Übertragung der stillen Reserven aus dem Verkauf des Grundstücks auf Ersatzwirtschaftsgüter innerhalb der Reinvestitionsfrist sei von vornherein vorgesehen gewesen. Der Beklagte gehe unzutreffend davon aus, dass hier die Übertragung aus dem Sonderbetriebs- in das

18

Gesamthandsvermögen unentgeltlich erfolgt sei. Darüber hinaus sei der Teilwert auch mit 8.189.082,45 EUR anzusetzen und nicht mit 8.500.000,00 EUR. Die Veräußerungskosten seien bei der Ermittlung des Teilwerts des Grundstücks zu berücksichtigen. Ein Erwerber des Betriebs würde im Rahmen des Gesamtkaufpreises im Rahmen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG diesen Betrag nicht unberücksichtigt lassen.

Die Kläger beantragen daher,

19

den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlage für 2007 vom 02.06.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.06.2011 in dem Sinne abzuändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2007 ohne Ansatz eines Gewinns aus der Übertragung des Grundstücks einschließlich Gebäude und technischer Anlagen festgesetzt werden, hilfsweise, unter Zulassung der Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG in Höhe von 6.808.101,18 EUR festgesetzt werden.

Der Beklagte beantragt,

21

die Klage abzuweisen.

22

Er weist darauf hin, dass trotz Erstellung einer Ergänzungsbilanz nach R 6.15 EStR sowie aufgrund des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 08.12.2011 IV C 6 – S 2241/10/10002, 2011/0973858, BStBl. I 2011, 1279 ein sofortiger (rückwirkender) Ansatz des Teilwerts im Übertragungszeitpunkt vorzunehmen sei, wenn durch die Übertragung keine Änderung des Anteils des übertragenen Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten sei, aber das Wirtschaftsgut einem anderen Rechtsträger zuzuordnen sei. Zu dem Antrag der Kläger, den Veräußerungsgewinn hilfsweise in eine Rücklage nach § 6b EStG einzustellen, sei anzumerken, dass durch die durchgeführte Verbuchung keine zusätzlichen Gesellschaftsrechte gewährt worden seien. Bei einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto erhalte der übertragende Gesellschafter keine individuelle Rechtsposition, die ausschließlich ihn bereichere. Es werde vielmehr der Auseinandersetzungsanspruch der Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung dem Grunde nach erhöht. Der Mehrwert fließe demnach in das gesamthänderisch gebundene Vermögen der Personengesellschaft. Daher liege nach Auffassung des Beklagten im Ergebnis kein entgeltlicher Vorgang vor, so dass die Anwendung des § 6b EStG nicht möglich sei.

23

Der Berichterstatter hat am 14.05.2012 einen Erörterungstermin durchgeführt. Dabei wurde zwischen den Beteiligten Einvernehmen erzielt, dass im Rahmen der Ermittlung des Unterschiedsbetrags zwischen Teilwert und Buchwert seitens des Beklagten die Buchwerte für die technischen Anlagen in Höhe von 16.440,00 EUR fehlerhaft nicht berücksichtigt worden sind.

24

Entscheidungsgründe:

25

Die Klage ist im Hauptantrag teilweise begründet. Im Übrigen ist sie unbegründet

26

Der angefochtene Feststellungsbescheid vom 02.06.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.06.2011 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung <FGO>), soweit der Beklagte anlässlich der Übertragung vom Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 2) in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1) einen Gewinn gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG in Höhe von 6.513.623,63 EUR angesetzt hat.

27

- Es liegt eine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 2) in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1) nach § 6 Abs. Satz 3 Nr. 2 EStG vor (dazu unter 1.). Infolge der Veräußerung innerhalb der dreijährigen Sperrfrist ist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG rückwirkend ein Übertragungsgewinn in Höhe von 6.791.661,18 EUR entstanden (dazu unter 2.). Dieser konnte durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz in Höhe von 6.497.183,63 EUR dem einbringenden Kläger zu 2) zugeordnet werden (dazu unter 3.) Die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG kommt im Jahr 2007 allerdings nicht in Betracht, so dass der Hilfsantrag der Kläger unbegründet ist (4.). 28
1. Es liegt eine Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers zu 2) in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1) nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG vor (a). Diese Übertragung ist unentgeltlich erfolgt, so dass zunächst die Buchwertfortführung möglich war (b). 29
- a) Es liegt im Streitjahr 2007 eine Übertragung von Grundstück und Gebäude und technischen Anlagen aus dem Sonderbetriebsvermögen I in das Gesamthandsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG vor. Nach dieser Vorschrift ist bei der Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, der Buchwert anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Vor der hier streitigen Übertragung befand sich das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen I des Klägers zu 2) (aa). Es ist auch eine Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen I des Klägers zu 2) in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1) erfolgt (bb). 30
- aa) Im Zeitpunkt der Übertragung in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1) am 13.12.2007 befand sich das Grundstück im Sonderbetriebsvermögen I des Klägers zu 2). Es lag kein wirtschaftliches Eigentum (§ 246 Abs. 1 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs <HGB>) der Klägerin zu 1) dergestalt vor, dass das Grundstück von vornherein ihrem Gesamthandsvermögen zuzurechnen war. 31
- (1) Die Zugehörigkeit zum Vermögen eines bilanzierenden Kaufmanns richtet sich in erster Linie nach der wirtschaftlichen Zurechnung (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Wirtschaftliches Eigentum verlangt den "wirtschaftlichen Ausschluss" des rechtlichen Eigentümers. Die Aktivierung eines Wirtschaftsguts aufgrund wirtschaftlichen Eigentums verlangt daher, eigenen betrieblich veranlassten Aufwand, die ausschließliche Nutzungsbefugnis und das Fehlen einer Zuwendung an den rechtlichen Eigentümer. Nutzungsrechte begründen in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 31. Aufl. 2012, § 5 Rz. 152, 156). 32
- (2) Daran gemessen war das Grundstück mitsamt den technischen Anlagen vor der Übertragung zu Recht im Sonderbetriebsvermögen I des Klägers zu 2) aktiviert worden. Die Klägerin zu 1) hatte nicht das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück erlangt. Der Kläger zu 2) war zivilrechtlicher Eigentümer, weil er als Eigentümer im Grundbuch eingetragen war. Der Kläger zu 2) war auch der wirtschaftliche Eigentümer. Denn die Klägerin zu 1) konnte ihn nicht dauerhaft von der Nutzung ausschließen. Sie hatte das Grundstück zwar durchgängig unentgeltlich genutzt. Eine gesicherte Rechtsposition hatte sie aber nicht erlangt. Ein Recht zu dauerhaften Nutzziehung gegenüber dem Kläger zu 2) stand ihr nicht zu. Dieser konnte gegenüber der Klägerin zu 1) jederzeit seinen dinglichen Herausgabeanspruch (§ 985 des Bürgerlichen Gesetzbuchs <BGB>) geltend machen und auch die von der Klägerin zu 1) zwischenzeitlich gezogenen Nutzungen (in Gestalt der Mieteinnahmen) heraus verlangen 33

- bb) Die Übertragung erfolgte aus dem Sonderbetriebsvermögen I in das Gesamthandsvermögen. Zum 31.12.2006 waren das Grundstück mitsamt Gebäude mit 1.763.266,82 EUR und die technischen Anlagen mit 19.710,00 EUR in der Sonderbilanz des Klägers zu 2) aktiviert. Mit Vertrag vom 13.12.2007 brachte der Kläger zu 2) das Grundstück mitsamt Gebäude und technischen Anlagen in das Gesamthandsvermögen der Klägerin zu 1) ein. Im Rahmen des Jahresabschlusses auf den 31.12.2007 wurde das Grundstück mitsamt Gebäude und technischen Anlagen dort mit dem Buchwert übernommen. Die Klägerin zu 1) erfasste das Grundstück mitsamt Gebäude mit 1.691.898,82 EUR und die technischen Anlagen mit 16.440,00 EUR auf der Aktivseite in ihrer Gesamthandsbilanz. 34
- b) Die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen erfolgte auch unentgeltlich, so dass die Buchwertfortführung zunächst möglich war. Entgegen der Auffassung der Kläger liegt keine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor. Auch eine entgeltliche Übertragung ist nicht erfolgt. Denn laut der Vereinbarung über die Einbringung sollten weder Gesellschaftsrechte gewährt werden (aa) noch ein Entgelt gezahlt werden (bb) 35
- aa) Eine Gewährung von Gesellschaftsrechten scheitert bereits daran, dass der Kläger zu 2) sowohl vor als auch nach der Einbringung zu 100% an der Klägerin zu 1) beteiligt war und mithin keine neuen Gesellschaftsrechte erlangt hat. Das Kommanditkapital des Klägers zu 2) ist auch mit 51.129,19 EUR (= 100.000,00 DM) unverändert geblieben. Der Kläger zu 2) hat infolge der Einbringung auch keine individuelle Rechtsposition erlangt, die seine Stellung in der Gesellschaft verbessert. 36
- bb) Die Einbringung ist auch unentgeltlich erfolgt. Die Übertragung eines Wirtschaftsguts erfolgt unentgeltlich, soweit keine Gegenleistung hierfür erbracht wird. Laut der Vereinbarung über die Einbringung sollten weder ein Entgelt gezahlt noch Gesellschaftsrechte gewährt werden. Nach der Vereinbarung im Vertrag vom 13.12.2007 sollte die Einbringung vielmehr "ohne Gegenleistung" erfolgen. Auch die buchhalterische Handhabung führt – entgegen der Auffassung der Kläger – nicht dazu, dass der Vorgang als ganz oder teilweise entgeltlich anzusehen ist. Die Gegenbuchung der Einbringung erfolgte in Höhe von 1.708.338,82 EUR auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalsonderkonto des Klägers zu 2). Auf diesem Konto wurden die Einlagen, Entnahmen und Gewinne verbucht. Die Buchung wurde laut Buchungstext als "Einlage" bezeichnet. Das Eigenkapital der Gesellschaft hat sich dadurch erhöht. Eine Gegenleistung ist daher weder durch die Hingabe von Aktiva noch durch die Übernahme von Passiva seitens der Klägerin zu 2) erfolgt. Durch diese Buchung hat der Kläger zu 2) zudem auch keine gesonderte Rechtsposition erlangt, die nur ihn bereichert. Durch die erfolgte Buchung fließt der Mehrwert als Einlage in das gesamthänderisch gebundene Vermögen der Klägerin zu 1) und kommt dem Kläger zu 2) nur als reflexhafte Wertsteigerung seiner Beteiligung zu Gute (vgl. für den Fall einer Übertragung aus dem Privatvermögen Tz. II.2b und c des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.07.2011 IV C 6-S 2178/09/100001, 2011/0524044, BStBl. I 2011, 713). 37
- Zu einer entgeltlichen Übertragung führt auch nicht die Tatsache, dass infolge von Überentnahmen des Klägers zu 2), die nach der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung an die Klägerin zu 1) zurückzuzahlen waren, das Kapitalsonderkonto des Kommanditisten (zwischenzeitlich) auf der Aktivseite der Bilanz geführt wurde und sich infolge der Einlage der Kontenstand des Kapitalsonderkontos um den Buchwert in Höhe von 1.708.338,82 EUR verringerte (vgl. die Anlage V/3 zur Bilanz). Die Tatsache, dass das Kapitalsonderkonto infolge von Überentnahmen aktivisch geführt wird, führt nicht dazu dass es zu einem 38

Darlehenskonto wird. Vielmehr behält es buchhalterisch seinen Charakter als Einlagekonto (vgl. dazu BFH-Urteil vom 16.10.2008 IV R 98/06, Sammlung der amtlich veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs <BFHE> 223, 149, BStBl. II 2009, 272 unter II.2.b der Gründe). Die Buchung in Höhe von 1.708.338,82 EUR ist insoweit nicht Folge der Entgeltlichkeit der Einbringung, sondern spiegelt das nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung notwendige Erfordernis der Gegenbuchung der Einlage in Höhe des Buchwerts auf einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalkonto wieder.

2. Infolge der Veräußerung innerhalb der dreijährigen Sperrfrist ist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG rückwirkend ein Übertragungsgewinn in Höhe von 6.791.661,18 EUR entstanden. Es lag ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG vor (a). Daher war rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ein Übertragungsgewinn in Höhe von 6.791.661,18 EUR anzusetzen (b). 39

a) Infolge der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäude sowie der technischen Anlagen lag ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG vor. Wird das nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen. Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung für den Veranlagungs- oder Feststellungszeitraum, in dem die Übertragung erfolgt ist (Finanzgericht des Saarlandes, Urteil vom 19.04.2012 1 K 1318/10, juris unter I. der Entscheidungsgründe). Da die Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen I in das Gesamthandsvermögen am 13.12.2007 stattgefunden hat und die Veräußerung im April 2008 noch vor Abgabe der Steuererklärung für den Feststellungszeitraum 2007 stattgefunden hat, liegt ein Sperrfristverstoß unproblematisch vor. 40

Der Senat folgt nicht der vom Finanzgericht des Saarlands im Urteil vom 19.04.2012 1 K 1318/10, juris unter I. der Entscheidungsgründe vertretenen Auffassung, wonach ein Sperrfristverstoß dann ausscheidet, wenn der einbringende Gesellschafter zu 100% am Gesamthandsvermögen der Gesellschaft beteiligt war. Der Senat sieht keine Möglichkeit, "im Wege der teleologischen Extension" über den Wortlaut der Vorschrift hinaus von der Annahme eines Sperrfristverstoßes und damit dem Ansatz des Teilwerts im Übertragungszeitpunkt abzusehen (so Finanzgericht des Saarlandes, Urteil vom 19.04.2012 1 K 1318/10, juris unter I. der Entscheidungsgründe). Dem steht nach Auffassung des Senats der eindeutige Wortlaut der Vorschrift entgegen (vgl. zu der Frage auch Korn/Strahl in Korn, EStG, § 6 Rz. 502.6 <Stand Juni 2007>). 41

b) Im Zeitpunkt der Übertragung waren daher die in Grund und Boden und Gebäude verhafteten stillen Reserven in Höhe von 6.791.661,18 EUR aufzudecken. Denn der Teilwert der betroffenen Wirtschaftsgüter beträgt 8.500.000,00 EUR (aa). Es ist entgegen der Auffassung der Kläger im Rahmen der Ermittlung des Teilwerts keine Minderung um zukünftige Veräußerungskosten des Erwerbers vorzunehmen (bb). 42

aa) Der Teilwert war hier nach Auffassung des Senats mit 8.500.000,00 EUR anzusetzen. Nach der Legaldefinition des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist Teilwert der Betrag, den ein Erwerber im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut unter der Annahme der Betriebsfortführung ansetzen würde. Für die Ermittlung des Teilwerts ist daher auf die Sicht eines (gedachten) Erwerbers abzustellen, der den gesamten Betrieb erwerben und fortführen würde. Damit ist beabsichtigt, dass bei der Bewertung des Wirtschaftsguts seine wirtschaftliche Bedeutung für den lebenden Betrieb zu berücksichtigen ist (vgl. Winkeljohann in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG/KStG, § 6 EStG, Anm. 580 <Stand August 2003> sowie BFH-Urteil vom 29.04.1999 43

IV R 63/97, BFHE 188, 386, BStBl. II 2004, 639 unter 2.a der Gründe). Für die Bestimmung des Teilwerts gilt die Vermutung, dass der Teilwert eines Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Erwerbs den Anschaffungskosten entspricht und sich zu einem späteren Zeitpunkt mit den Wiederbeschaffungskosten deckt. Bei einem Grundstück lassen sich die Wiederbeschaffungskosten aus dem Verkehrswert oder gemeinen Wert ableiten (BFH-Urteil vom 29.04.1999 IV R 63/97, BFHE 188, 386, BStBl. II 2004, 639 unter 2.a der Gründe; Ehmcke in Blümich, EStG, § 6 Rz. 640a <Stand September 2010>). Hier hat der Erwerber der Immobilie zeitgleich mit der Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen I in das Gesamthandsvermögen am 13.12.2007 einen Kaufpreis von 8.500.000,00 EUR für das Objekt vereinbart. Der Senat ist daher in tatsächlicher Hinsicht der Überzeugung, dass dieser Betrag den Wiederbeschaffungskosten der Immobilie für den Fall des Erwerbs des gesamten Betriebs der Klägerin zu 1) und damit dem Teilwert entspricht. Denn diesen Betrag hätte nach Auffassung des Senats in tatsächlicher Hinsicht ein Erwerber gezahlt, wenn er die Immobilie mit dem gesamten Unternehmen der Klägerin zu 1) erworben hätte.

bb) Die der Klägerin zu 1) entstandenen Veräußerungskosten sind nicht mindernd im Rahmen der Teilwertermittlung nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG zu berücksichtigen. Aus der für die Teilwertermittlung allein maßgeblichen Sicht des Erwerbers des gesamten Betriebs spielen nur die (anteiligen) Anschaffungskosten eine Rolle, die er bereit ist, für das Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung seiner Zugehörigkeit zum Betrieb und dessen unveränderter Fortführung aufzuwenden (vgl. Winkeljohann in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG/KStG, § 6 EStG, Anm. 582 <Stand August 2003> m.w.N.; Ehmcke in Blümich, EStG, § 6 Rz. 637 f. <Stand September 2010>). Die Veräußerungskosten des Verkäufers sind dem (gedachten) Erwerber des Gesamtbetriebs weder bekannt noch spielen sie eine Rolle für die Frage, welchen Preis der Erwerber für ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens aufzuwenden bereit ist. Da im Rahmen der Teilwertermittlung von der unveränderten Fortführung des Betriebs unter Einbeziehung des betroffenen Wirtschaftsguts und damit von dessen Zugehörigkeit zum Betrieb auszugehen ist, ist es nach Auffassung des Senats nicht möglich, Veräußerungskosten im Rahmen der Teilwertermittlung zu berücksichtigen. Zudem würde die Auffassung der Kläger im Ergebnis dazu führen, dass der Erwerber der Immobilie die nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gebotene Aktivierung der Anschaffungskosten in Höhe von 8.500.000,00 EUR stets sofort durch eine Teilwertabschreibung in Höhe der Veräußerungskosten des Veräußerers rückgängig machen müsste. Die Auffassung der Kläger als richtig unterstellt hätte damit zur Folge, dass die von der Klägerin zu 1) aufgewandten Veräußerungskosten sich nicht nur im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Feststellungszeitraum 2008 gewinnmindernd auswirken würden, sondern ein weiteres Mal beim Erwerber durch eine Teilwertabschreibung berücksichtigt werden müssten und sich damit zweimal steuermindernd auswirken würden.

44

3. Die infolge der Entstehung eines Übertragungsgewinns in Höhe von 6.791.661,18 EUR aufgedeckten stillen Reserven konnten jedoch durch Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz in Höhe von 6.497.183,63 EUR dem einbringenden Kläger zu 2) zugeordnet werden. Hier sind dem Kläger zu 2) die infolge des Sperrfristverstößes aufzudeckenden stillen Reserven in Höhe von 6.497.183,63 EUR wirksam durch eine Ergänzungsbilanz zugeordnet worden (a). Dem steht nicht entgegen, dass durch die Übertragung keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an den übertragenen Wirtschaftsgütern eingetreten ist (b).

45

a) Nach dem Gesetzeswortlaut greift § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG dann nicht ein, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven dem Übertragenden durch

46

Aufstellung einer Ergänzungsbilanz zugeordnet werden. Hierdurch ist sichergestellt, dass die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven in der Person des übertragenden Mitunternehmers versteuert werden (vgl. dazu Tz. 26 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 08.12.2011 IV C 6-S 2241/10/10002, 2011/0973858, BStBl. I 2011, 1279; Niehus/Wilke in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG/KStG, § 6 EStG, Anm. 1471 <Stand Januar 2012>; Gragert/Wißborn, Neue Wirtschaftsbriefe <NWB> 2012, 972 <979 f.>). Dies ist hier in Höhe von 6.497.183,63 EUR wirksam erfolgt. In der Gesamthandsbilanz war das Grundstück mitsamt Gebäude mit dem nach Auffassung der Klägerin zutreffenden Teilwert in Höhe von 8.189.082,45 EUR angesetzt. In der Ergänzungsbilanz für den Kläger zu 2) wurden auf der Aktivseite Grundstück und Gebäude mit insgesamt ./ 6.497.183,63 EUR sowie auf der Passivseite ein Minderkapital in Höhe von 6.497.183,63 EUR angesetzt. Damit wurden die infolge des Sperrfristverstößes aufzudeckenden stillen Reserven insoweit wirksam über eine negative Ergänzungsbilanz des Klägers zu 2) neutralisiert.

b) Der Senat folgt nicht der in R 6.15 EStR, in Tz. 26 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 08.12.2011 IV C 6-S 2241/10/10002, 2011/0973858, BStBl. I 2011, 1279 und teilweise im Schrifttum (Gragert/Wißborn, NWB 2012, 972 <980>; Schaflitzl in Linklater, Oppenhoff & Rädler, Der Betrieb 2002, Beil. Nr. 1, 31) niedergelegten Auffassung, wonach § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG dann nicht anwendbar sein soll, wenn die Übertragung aus Sonderbetriebsvermögen eines zu 100% an der Kommanditgesellschaft beteiligten Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen der Kommanditgesellschaft erfolgt, mithin durch die Übertragung keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenden Wirtschaftsgut eingetreten ist und es im Zuge der Übertragung nicht zu einer interpersonellen Verlagerung der stillen Reserven kommt. Dies folgt zum einen aus dem Wortlaut der Vorschrift (aa). Aber auch aus Sinn- und Zweck der Vorschrift lässt sich keine Einschränkung dahingehend entnehmen, dass § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG bei einer Einmann-GmbH & Co. KG keine Anwendung finden soll (bb).

47

aa) Bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift lässt sich keine Einschränkung dahingehend entnehmen, dass sie im Fall der Einmann-GmbH & Co. KG keine Anwendung finden soll. § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG räumt ohne weitere Einschränkungen die Möglichkeit ein, die stillen Reserven durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zuzuordnen. Bestimmte Fallkonstellationen – wie den Fall der Einmann-GmbH & Co. KG –, in denen die Vorschrift keine Anwendung finden soll, sind gesetzlich nicht geregelt (so im Ergebnis auch Scharfenberg, DB 2012, 193 <196>; Schmidt/Kulosa, EStG, 31. Aufl. 2012, § 6 Rz. 718). Im Übrigen lässt sich auch der Gesetzesbegründung (Bundestags-Drucksache 14/6882, S. 33) kein Argument entnehmen, wieso die Einmann-GmbH & KG von der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG (Bildung einer Ergänzungsbilanz) ausgenommen sein soll.

48

bb) Auch aus Sinn und Zweck der Vorschrift lässt sich ein Ausschluss der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz EStG für den Fall einer Einmann-GmbH & Co. KG nicht herleiten. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die Sperrfristregelung des Satz 4 1. Halbsatz verhindern, dass Wirtschaftsgüter zur Vorbereitung einer anschließenden Veräußerung zum Buchwert und unter Verlagerung von stillen Reserven auf andere Steuerrechtssubjekte übertragen werden (Bundestags-Drucksache 14/6882, S. 33; Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz. L-40 <Stand Oktober 2004>). Die Sperrfristregelung will verhindern, dass Veräußerungsgewinne, die bei einer Veräußerung aus dem Sonderbetriebsvermögen I heraus sich nur bei einem Gesellschafter steuerlich auswirken,

49

infolge der Übertragung in das Gesamthandsvermögen und der anschließenden Veräußerung aus dem Gesamthandsvermögen heraus, auf eine Mehrzahl von Gesellschaftern verteilt werden und damit bei der Einkommensteuer Progressionsvorteile oder einkommensteuerliche Verlustvorträge anderer einkommensteuerpflichtiger Personen genutzt werden können. Die Vorschrift will damit sicherstellen, dass im Fall der späteren Veräußerung aus dem Gesamthandsvermögen heraus die im Sonderbetriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven auch bei dem Gesellschafter versteuert werden, bei dem sie entstanden sind.

Das gleiche Ziel verfolgt die in § 6 Abs. 5 Satz 4 1. Halbsatz eingeräumte Möglichkeit, die stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zuzuordnen. Damit wird sichergestellt, dass die stillen Reserven bis zur Veräußerung beim betroffenen Gesellschafter verhaftet bleiben. Sinn und Zweck der Aufstellung der Ergänzungsbilanz ist neben der Zuordnung der stillen Reserven zu einem Gesellschafter aber zugleich die zeitliche Verschiebung der Aufdeckung der stillen Reserven. Diese sind nicht im Zeitpunkt der Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen steuerwirksam zu berücksichtigen, sondern bei der späteren Veräußerung aus dem Gesamthandsvermögen innerhalb der Sperrfrist. Soweit im Schrifttum die Möglichkeit der Bildung einer Ergänzungsbilanz bei einer Einmann GmbH & Co. KG mit der Begründung versagt werde, diese habe in diesem Fall nur die Funktion einer Steuerstundung (Gragert/Wißborn, NWB 2012, 972 <980>), folgt der Senat dem nicht. Diese Interessenlage – zeitliche Verschiebung der Aufdeckung der stillen Reserven auf den Zeitpunkt der Veräußerung – besteht in gleicher Weise im Fall der Einmann-GmbH & Co. KG wie im Fall der mehrgliedrigen Gesellschaft. Auch im Fall einer aus mehreren vermögensmäßig beteiligten Gesellschaftern bestehenden GmbH & Co. KG erfolgt die Versteuerung erst im Zeitpunkt der Auflösung der (negativen) Ergänzungsbilanz. Im Fall der Einmann-GmbH & Co. KG geht die Ergänzungsbilanz aufgrund der 100%igen Beteiligung des Einbringenden am Vermögen daher nicht in vollem Umfang in Leere. Vielmehr ermöglicht die Bildung einer Ergänzungsbilanz es, die Aufdeckung der stillen Reserven zeitlich vom Zeitpunkt der (unentgeltlichen) Einbringung auf den Zeitpunkt der (entgeltlichen) Veräußerung zu verschieben. Diese zeitliche Verschiebung hat zur Folge, dass im Zeitpunkt der Veräußerung ggf. von der Möglichkeit des § 6b EStG Gebrauch gemacht werden kann (vgl. dazu Schmidt/Loschelder, EStG, 31. Aufl. 2012, § 6b Rz. 45, 76). Dies gilt sowohl für den Fall der mehrgliedrigen GmbH & Co. KG als auch im Fall der Einmann-GmbH & Co. KG.

4. Soweit die Kläger im Hilfsantrag in Höhe des Unterliegens im Hauptantrag die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG begehren, hat der Hilfsantrag keinen Erfolg. Die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG setzt nach Satz 1 der Vorschrift eine Veräußerung, mithin eine entgeltliche Übertragung voraus (vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, 31. Aufl. 2012, § 6b Rz. 26 ff.). Diese liegt im Fall einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen nach dem oben Ausgeführten nicht vor (vgl. auch R 6b.1 Abs. 1 Satz 5 EStR und Finanzministerium Schleswig-Holstein, Einkommensteuer-Kurzinformation vom 14.05.2008 VI 306-S 2171-061, juris).

5. Die Übertragung der Berechnung der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Die Ermittlung der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen erfordert hier einen erheblichen Aufwand.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Kosten sind nach dem Verhältnis des Obsiegens und des Unterliegens zu verteilen. Die Kläger begehren eine

Minderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die aufgedeckten stillen Reserven in Höhe von insgesamt 6.808.101,18 EUR. Obsiegt haben die Kläger in Höhe von 6.497.183,63 EUR + 16.440,00 EUR = 6.513.623,63 EUR. Dies sind 96%.

Die Entscheidung über die Hinzuziehung des Bevollmächtigten im Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. 54

Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die hier streitige Rechtsfrage, ob im Fall des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung auch dann der Teilwert anzusetzen ist, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind, durch die Übertragung jedoch keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten ist, hat grundsätzliche Bedeutung. Denn es fehlt an einer höchstrichterlichen Entscheidung zu dieser Frage. Darüber hinaus werden im Schrifttum von der in R 6.15 EStG und in Tz. 26 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 08.12.2011 IV C 6-S 2241/10/10002, 2011/0973858, BStBl. I 2011, 1279 niedergelegten Verwaltungsauffassung abweichende Ansichten vertreten. 55