

---

**Datum:** 19.04.2018  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 1187/17 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2018:0419.15K1187.17F.00

---

**Tenor:**

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2014 vom 05.09.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.04.2017 wird in der Weise geändert, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinn in Höhe von xx EUR festgestellt werden.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten über die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes –EStG- bei unentgeltlicher Übertragung eines Mitunternehmeranteils und taggleichem Verkauf von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens. 2

Die Klägerin ist Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit der A GmbH (nachfolgend GmbH). Eigentümer des an die GmbH vermieteten Grundstücks () in B waren zunächst C zu 75% und D zu 25%. Anteilseigner der GmbH mit einem Stammkapital von 50.000 DM waren zunächst C zu 75,2% und D zu 24,8%. Mit notariellem Vertrag vom 17.12.2013 (Urkundenrolle Nr. 782/2013) des Notars E übertrug C im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihren Miteigentumsanteil an dem Grundstück auf ihren Sohn F. Mit gleichem Vertrag trat C von ihrem Anteil an der GmbH in Höhe von nominal 37.600 DM (75,2%) einen Anteil in Höhe von 15.000 DM (30%) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge an F ab. In § 3 Nr. 2 und § 8 des Vertrages ist geregelt, dass die Wirksamkeit dieses Vertrages unter der aufschiebenden Bedingung steht, dass C die ihr verbleibenden Geschäftsanteile an den Mitgesellschafter D und dessen Bruder G rechtswirksam verkauft und überträgt und der Kaufpreis betreffend dieser Anteile gezahlt ist. Mit notariellem Geschäftsanteilsübertragungsvertrag vom 17.12.2013 (Urkundenrolle Nr. 46/2013) des Notars I verkaufte C einen Teil ihres Geschäftsanteils in Höhe von 11.600 DM (23,2%) zu einem Kaufpreis von xx EUR an D und einen Teil von 11.000 DM (22%) an G zu einem Kaufpreis von xx EUR. Die Kaufpreiszahlung ist nach § 3 des Vertrages Bedingung für die Wirksamkeit der Abtretung der Geschäftsanteile. Die Übertragung der Geschäftsanteile steht zudem unter der Bedingung, dass der Vertrag vom gleichen Tag mit der Urkundenrolle Nr. 782/2013 mit Bedingungseintritt wirksam wird. Auf beide Verträge wird Bezug genommen. Die Beteiligungsverhältnisse an der GmbH sind nach der Anteilsübertragung wie folgt: D 48%, F 30% und G 22%.

Der Beklagte erließ zunächst unter dem 30.10.2015 einen unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (nachfolgend Feststellungsbescheid) für das Jahr 2014, in dem er den Werten laut der eingereichten Steuererklärung folgte, verbunden mit dem Hinweis, dass die Folgen der Übertragungen noch zu klären seien. Mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung –AO- geändertem Bescheid vom 05.09.2016 erfasste der Beklagte zusätzlich zu den bislang festgestellten Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Veräußerungsgewinn i.H.v. insgesamt xx EUR, der sich zu xx EUR aus der Veräußerung an D und G, zu xx EUR aus der Übertragung der GmbH-Anteile an F und zu xx EUR aus der Grundstücksübertragung an F zusammensetzte, und rechnete diesen C zu. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass C durch die Übertragungen ihren Mitunternehmeranteil an der Klägerin im Sinne des § 16 EStG aufgegeben habe, wodurch alle stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt worden seien. Aufgrund der sich aus dem Zusammenspiel der beiden Verträge ergebenden taggleichen Veräußerung auch der GmbH-Anteile, die wesentliche Betriebsgrundlagen der Klägerin und Sonderbetriebsvermögen von C darstellten, sei § 6 Abs. 3 EStG nicht anzuwenden, da nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich auf den Sohn übertragen worden seien. Die Höhe der ermittelten Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne sowie die Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns i.H.v. xx EUR ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

Im Rahmen des Einspruchs war die Klägerin der Ansicht, dass die vom Beklagten angeführte Gesamtplan-Rechtsprechung im vorliegenden Fall nicht einschlägig sei: Zum einen beziehe sich nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes –BFH- vom 20.01.2005 (IV R 14/03) diese Rechtsprechung nicht auf Fälle der Ausgliederung vor vorweggenommener Erbfolge. Zudem habe der BFH mit Urteil vom 02.08.2012 (IV R 41/11) von der Gesamtplan-Rechtsprechung Abstand genommen. In der Entscheidung des BFH komme ein neues Betriebsverständnis für Fälle der unentgeltlichen Betriebsübertragung zum Ausdruck. Entscheidend sei nunmehr nur noch, dass eine funktionsfähige Sachgesamtheit übertragen werde, welche dem Rechtsnachfolger die Fortsetzung der bisherigen betrieblichen Tätigkeit ermögliche; es

4

5

müssten nicht mehr alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zu Eigentum an den Rechtsnachfolger übertragen werden. Etwas anderes gelte nach Randziffer 39 nur, wenn es wirtschaftlich zu einer Zerschlagung und damit zu einer Betriebsaufgabe komme. Zeitlich sei der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich: Rechne zu diesem Zeitpunkt eine beim vormaligen Betriebsinhaber als funktional wesentlich anzusehende Betriebsgrundlage nicht mehr zum Betriebsvermögen, stehe dies einer Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen. Dass im vorliegenden Fall die Betriebsaufspaltung fortbestehe, zeige, dass es nicht zu einer Zerschlagung des Betriebs gekommen sei. Zudem wären ohne die Veräußerung der Anteile an Dritte die Generationennachfolge und die Fortführung des Betriebs nicht darstellbar gewesen, was der Intention des Gesetzgebers zuwiderlaufe.

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 10.04.2017 unter Aufrechterhaltung des Vorbehalts der Nachprüfung als unbegründet zurück und begründete dies unter Wiederholung des bisherigen Vorbringens wie folgt: Da beide abgeschlossenen Verträge sich jeweils gegenseitig bedingten, liege eine taggleiche Veräußerung der GmbH-Anteile vor, die für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG schädlich sei. Etwas anderes folge auch nicht aus dem über den Einzelfall hinaus nicht anzuwendenden Urteil des BFH vom 02.08.2012: Der BFH habe unter Randziffer 19 ausdrücklich bestätigt, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG grundsätzlich nicht vorlägen, wenn funktional wesentliche Betriebsgrundlagen taggleich mit der Übertragung an einen Dritten veräußert würden. Anders als im dort entschiedenen Fall lägen hier aufgrund der Veräußerung an Dritte die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 EStG nicht vor. Entscheidend sei, welches Betriebsvermögen am Tag der Übertragung noch existiere. Die Grundsätze der Gesamtplan-Rechtsprechung seien gar nicht angewendet worden.

Am 05.05.2017 hat die Klägerin Klage erhoben.

Ergänzend zum Vorbringen im Einspruchsverfahren führt sie aus, dass die Gesamtplan-Rechtsprechung schon nicht anwendbar sei, weil die Tarifiermäßigung nach §§ 16, 34 EStG im vorliegenden Streitfall keine Relevanz habe, der BFH aber entschieden habe, dass die Gesamtplan-Rechtsprechung ausschließlich der Verwirklichung der Tarifiermäßigung nach §§ 16, 34 EStG diene. Das vom Beklagten zugrunde gelegte Betriebsverständnis sei überholt und verkenne, dass die Übertragungsvorgänge der Generationennachfolge und Erhaltung des in seiner Gesamtheit unverändert fortbestehenden Unternehmens und damit dem Zweck des § 6 Abs. 3 EStG gedient hätten. C habe eine funktionsfähige Sachgesamtheit auf F übertragen, dabei sei die Übertragung nur durch die zeitliche und inhaltliche Verknüpfung der Übertragungsvorgänge möglich gewesen. Die Differenzierung zwischen einer schädlichen taggleichen Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen und einer unschädlichen Veräußerung vorab sei systematisch nicht nachvollziehbar. Der wesentliche Teil der stillen Reserven (nämlich rund zwei Drittel) sei unentgeltlich übertragen worden, so dass kaum liquide Mittel erzielt worden seien.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2014 vom 05.09.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.04.2017 aufzuheben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung von Veräußerungsgewinnen über xx EUR (statt bislang xx EUR) festzustellen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.	13
Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG diene der Sicherung der Liquidität des nach einem Rechtsträgerwechsel fortgeführten Betriebs. Im vorliegenden Fall sei funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der unentgeltlichen Übertragung an Dritte veräußert worden, was auch der BFH im von der Klägerin angeführten Urteil als schädlich ansehe. Eine ggf. unschädliche Vorabveräußerung habe nicht stattgefunden. Liquide Mittel seien durch die Aufdeckung der stillen Reserven durch die Veräußerung der GmbH-Anteile in erheblichem Umfang erzielt worden.	14
Bezüglich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die vom Gericht beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	15
Entscheidungsgründe:	16
Die Klage ist begründet.	17
I. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2014 vom 05.09.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.04.2017 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit der Beklagte bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb Veräußerungsgewinne i.H.v. xx EUR statt i.H.v. xx EUR festgestellt hat (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO-).	18
Der Beklagte hat zu Unrecht die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf die unentgeltliche Übertragung des Miteigentumsanteils an dem Grundstück () in B und der GmbH-Anteile von C auf F versagt. Die Übertragung dieser Wirtschaftsgüter erfüllt trotz der taggleichen Veräußerung der weiteren GmbH-Anteile an D und G die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG.	19
1. a) Nach dieser Vorschrift sind bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Anteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb 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 ist; dies gilt 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. Der Rechtsnachfolger ist nach § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG an diese Werte gebunden.	20
b) Nach früher herrschender Ansicht erforderte der Tatbestand des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH zu § 7 EStDV alter Fassung -a.F.-, dass das wirtschaftliche Eigentum an allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs dem Erwerber in einem einheitlichen Vorgang übertragen wurde und der Übergeber damit seine bisher in diesem Betrieb entfaltete unternehmerische Betätigung im Wesentlichen aufgab. Bei unentgeltlichem Übergang eines gesamten Mitunternehmeranteils war deshalb auch das (funktional wesentliche) Sonderbetriebsvermögen mit zu übertragen (BFH, Urteil vom 22.11.2011 IV R 33/08, Bundessteuerblatt –BStBl- II 2012, 10). Dessen Buchwertausgliederung (§ 6 Abs. 5 EStG), Entnahme oder Veräußerung schloss eine Buchwertfortführung auch dann aus, wenn die Rechtsvorgänge nicht zeitgleich, sondern in sachlichem/zeitlichen Zusammenhang vollzogen wurden (Gesamtplan; vgl. Überblick bei <i>Wacker</i> in Schmidt, EStG, § 16 Rn. 15 und Schreiben des Bundesministerium der Finanzen –BMF- vom 03.03.2005, BStBl I 2005, 458).	21

c) Diese Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 02.08.2012 (IV R 41/11, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs –BFH/NV- 2012, 2053, Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung, vgl. BMF-Schreiben vom 12.09.2013, BStBl I 2013, 1164) jedenfalls für die Fälle aufgegeben, in denen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens vorher bzw. zeitgleich zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen werden (bestätigt durch BFH, Beschluss vom 30.06.2016 IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452). Es handelt sich dabei um eine Ausnahme von dem Grundsatz, nach dem, wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an einen Dritten veräußert oder übertragen oder in ein anderes Betriebsvermögen des bisherigen Mitunternehmers überführt wird, die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für eine Fortführung der Buchwerte grundsätzlich nicht vorliegen (BFH vom 02.08.2012, IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053 Rn. 19). Eine einschränkende Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG kommt bei (allen) Übertragungsvorgängen i.S.d. Norm allerdings nur dann in Betracht, wenn die wirtschaftliche Lebensfähigkeit der entsprechenden Sachgesamtheit und damit die Einkünfteerzielung des betreffenden Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft durch Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern in einer Weise berührt würde, dass es wirtschaftlich zu einer Zerschlagung des Betriebs und damit im Ergebnis zu einer Betriebsaufgabe käme. In dieser Situation würde der Normzweck des § 6 Abs. 3 EStG, die Existenz der übertragenen Sachgesamtheit als Wirtschaftseinheit zu sichern, verfehlt. Allein der Umstand, dass ein bislang funktional wesentliches Wirtschaftsgut aus dem Betrieb ausscheidet, ohne dass es diesem künftig auf veränderter Rechtsgrundlage (z.B. Miete oder Pacht) weiter zum Wirtschaften zur Verfügung steht, rechtfertigt hingegen noch nicht zwingend die Annahme, dass künftig keine funktionsfähige Sachgesamtheit mehr besteht (BFH vom 02.08.2012, a.a.O., Rn. 39).

22

Daneben hat der BFH im Urteil vom 02.08.2012 und insbesondere im Urteil vom 09.12.2014 (IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415) entschieden, dass eine Anteilsübertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nur die Übertragung des gesamten Betriebsvermögens voraussetzt, das im Zeitpunkt der Übertragung existiert. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert worden sind, sind nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Danach steht es der Buchwertübertragung des verbliebenen Mitunternehmeranteils nicht entgegen, wenn eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene wesentliche Betriebsgrundlage vor der Anteilsübertragung unter Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Sonderbetriebsvermögen ausgeschieden ist. Die vorherige Entnahme oder Veräußerung wesentlicher BG ist demnach unschädlich, die sog. Gesamtplanrechtsprechung, die zu §§ 16, 34 EStG ergangen ist, ist auf Fälle des § 6 Abs. 3 EStG nicht anzuwenden. Die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens entfällt außerdem auch nicht deshalb rückwirkend, weil ein zurückbehaltenes Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird (BFH, Urteil vom 12.05.2016 IV R 12/15, BFH/NV 2016, 1376).

23

d) Diese Rechtsprechung ist auf den vorliegenden Fall nicht direkt übertragbar. Die nicht an F übertragenen, sondern veräußerten Anteile an der GmbH stellen, da es sich um an Anteile an der Betriebsgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung handelt, funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen (vgl. BFH, Urteil vom 04.07.2007 X R 49/06, BStBl II 2007, 772) des Mitunternehmeranteils von C dar. Diese wurden anders als in den vom BFH entschiedenen Fällen nicht vorab veräußert, zurückbehalten oder nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen, sondern taggleich an Dritte veräußert.

24

Der BFH hat im Urteil vom 02.08.2012 (IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053) unter Rn. 47 ausdrücklich offengelassen, ob die vorgenannten Grundsätze für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht nur im Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG Geltung beanspruchen, sondern auch bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen oder bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern (vgl. zu einer derartigen Fallkonstellation für die Anwendung des § 24 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes BFH, Urteil vom 09.11.2011 X R 60/09, BStBl II 2012, 638) zur Anwendung gelangen könnten, also bei Vorgängen, in denen es sogar zur Aufdeckung der durch das entsprechende Wirtschaftsgut verkörperten stillen Reserven kommt. Das Finanzgericht –FG– Niedersachsen hat in einem Urteil (vom 16.08.2013 2 K 172/12, juris, rkr.) unter Verweis auf Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG entschieden, dass auch die taggleiche Entnahme der Anwendbarkeit der Norm nicht entgegenstehe (obwohl im Streitfall wohl keine Taggleichheit vorlag; vgl. aber auch FG Niedersachsen, Urteil vom 27.11.2014 1 K 10294/13, juris, wonach § 6 Abs. 3 EStG bei taggleicher Veräußerung nicht anwendbar sei (Rev. beim BFH unter IV R 12/15: dort nicht entscheidungserheblich, da im Streitfall keine taggleiche Übertragung gegeben war).

e) Das Meinungsbild in der Literatur ist uneinheitlich hinsichtlich einer Anwendung von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG im Falle einer taggleichen Veräußerung oder Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen (vgl. Überblick bei *Gratz/Uhl-Ludäscher* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Anm. 1224, wo davon ausgegangen wird, dass die herrschende Meinung in der Literatur eine zeitgleiche Ausgliederung von Wirtschaftsgütern als unschädlich betrachte, wenn diese eigenständige Bedeutung habe, auf Dauer angelegt sei und der Erwerber eine lebensfähige Sachgesamtheit erhalte). So lehnt *Wacker* (a.a.O., § 6 Rn. 15; vermittelnd *Kulosa* in Schmidt, EStG, § 6 Rn. 650, wonach die neue Rechtsprechung vertretbar sei, aber dazu führe, dass keine einheitliche Begrifflichkeit mehr bei den §§ 6 und 16 EStG bestehe) die Rechtsprechung als mit Zweck und Systematik des § 6 Abs. 3 EStG nicht vereinbar ab, während beispielsweise *Reiß* (in: Kirchhof, EStG, § 16 Rn. 86c, 142a, 187) ausdrücklich auch eine taggleiche Veräußerung als unschädlich ansieht (für Veranlagungszeiträume ab 2001 nach Einführung des § 6 Abs. 3 EStG und Abschaffung § 7 EStDV), wenn es dadurch nicht zu einer Zerschlagung des Betriebs nach den Vorgaben des BFH komme. 25

2. Der Senat schließt sich der letztgenannten Ansicht an und erachtet die im Streitfall erfolgte taggleiche Veräußerung der GmbH-Anteile als unschädlich für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG mit der Folge, dass die unentgeltliche Übertragung an F nach dieser Norm unter Fortführung der Buchwerte erfolgen konnte. Dem liegen die folgenden Erwägungen zugrunde: 26

a) Der Wortlaut von § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG (insbesondere das Merkmal des „Betriebs“ und des „Mitunternehmeranteils“) lässt keine eindeutige Auslegung zu. Soweit einige Stimmen in der Literatur kritisieren, dass eine einheitliche Auslegung der Begriffe im Anwendungsbereich der §§ 6 Abs. 3 EStG und 16 EStG nicht mehr möglich sei (*Wacker*, a.a.O., § 6 Rn. 15; *Kulosa*, a.a.O., § 6 Rn. 650), so ist dem zu entgegen, dass die Begrifflichkeiten auch bislang schon seitens des BFH aufgrund der unterschiedlichen Zielrichtungen der Normen (§ 6 Abs. 3 EStG: Erleichterung der Rechtsnachfolge, § 16 EStG: ermäßigte Besteuerung bei der Zusammenballung von Einkünften) im Hinblick auf die sog. Gesamtplan-Rechtsprechung (dazu BFH, Urteil vom 09.11.2011 X R 60/09, BStBl II 2012, 638) unterschiedlich ausgelegt werden (vgl. nur BFH, Urteil vom 02.08.2012 IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053; vom 09.12.2014 IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415; vom 30.03.2017 IV R 11/15, BFH/NV 2017, 1125). 27

b) Aus der Historie ist kein eindeutiger Schluss zu ziehen, da durch die Einführung des § 6 Abs. 3 EStG – im Wortlaut im Wesentlichen gleich zu § 7 EStDV a.F. – ausweislich der Gesetzesbegründung die bisherige Besteuerungspraxis nunmehr durch gesetzliche Klarstellung abgesichert wurde (Bundestags-Drucksachen 14/6882, 32). 28

c) Aus der systematischen Stellung und Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG (insbesondere im Zusammenspiel mit § 6 Abs. 5 EStG) und dem Vergleich zu den §§ 16, 34 EStG folgt dagegen, dass der Gesetzgeber bestimmte Konstellationen der Überführung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen oder einzelnen Wirtschaftsgüter mit unterschiedlichen Rechtsfolgen versehen wollte, nämlich zum einen der Ermöglichung der Buchwertfortführung (z.T. belegt mit einer Behaltensfrist) und zum anderen der Aufdeckung der stillen Reserven (ggf. abgemildert durch eine ermäßigte Besteuerung, §§ 16, 34 EStG). 29

(1) Sinn und Zweck der nach § 6 Abs. 3 EStG möglichen Buchwertfortführung und des Verzichts auf die Offenlegung der stillen Reserven ist die Sicherung der Liquidität des nach einem Rechtsträgerwechsel fortgeführten Betriebs; wird keine – mangels Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs regelmäßig aus der Substanz des Betriebs zu finanzierende – Steuerbelastung zum Zeitpunkt der Übertragung ausgelöst, entspricht dies – wenn auch als Ausnahme vom Prinzip der subjektbezogenen Einkünfteermittlung – auch folgerichtig dem Umstand, dass dem Betrieb durch den Übertragungsvorgang selbst wegen dessen Unentgeltlichkeit auch nicht mittelbar liquide Mittel entzogen werden. Begünstigt die Vorschrift damit die Übertragung von Sachgesamtheiten und nicht von Einzelwirtschaftsgütern, so dient sie typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge (so BFH, Urteil vom 02.08.2012 IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053) als Verwirklichung des durch Art. 14 des Grundgesetzes geschützten Erbrechts (vgl. *Kulosa*, a.a.O., § 6 Rn. 644). Dieser Zweck kann aber auch erreicht werden, wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden, solange die wirtschaftliche Lebensfähigkeit der entsprechenden Sachgesamtheit nicht derart berührt wird, dass es wirtschaftlich zu einer Zerschlagung und damit zu einer Betriebsaufgabe (und damit ggf. zur Anwendung des § 16 EStG) käme (so BFH, Urteil vom 02.08.2012 IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053 Rn. 39; *Gratz/Uhl-Ludäscher*, a.a.O., § 6 EStG Anm. 1224). Denn entscheidend ist, dass der Empfänger – zur Ermöglichung einer einkommensteuerlich unbelasteten Rechtsnachfolge – eine funktionsfähige Einheit erhält, die es ihm ermöglicht, den Betrieb fortzuführen (so auch *Reiß*, a.a.O., § 16 Rn. 86c, 142a, 187; *Hoffmann* in Littmann/Ditz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 6 EStG Rn. 1017a). Ist dies der Fall, ist es vor dem Hintergrund des Sinn und Zwecks der Vorschrift gerechtfertigt, die Buchwertfortführung zu gestatten, um die Fortführung des funktionsfähigen Betriebs nicht durch die Besteuerung stiller Reserven, die aus der Substanz des Betriebs zu finanzieren wäre, zu gefährden. 30

(2) Vorliegend ist es zu einer solchen Zerschlagung nicht gekommen, da die Betriebsaufspaltung nicht endete, sondern trotz der erfolgten Übertragungen weiterbestand: Vorher erfolgte die für eine personelle Verflechtung erforderliche Beherrschung alleine durch C, die sowohl bei der Besitz- als auch bei der Betriebsgesellschaft die Mehrheit der Anteile innehatte; nach den erfolgten Übertragungen beherrschen F und D beide Gesellschaften als Personengruppe gemeinschaftlich (vgl. dazu *Wacker*, a.a.O., § 15 Rn. 821ff.). Die sachliche Verflechtung ist weiterhin gegeben, da das Grundstück unverändert überlassen wird. Der Empfänger (F) hat also eine funktionsfähige Einheit, die ihm die Fortsetzung des Betriebs ermöglicht, erhalten. Zudem erfolgte die Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge und diente damit der Generationennachfolge als weiterem Zweck des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG. 31

(3) Für eine Sicherung des Normzwecks auch bei Veräußerung oder Entnahme von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen – solange es nicht zu einer Zerschlagung kommt – spricht zudem, dass, soweit Wirtschaftsgüter nicht unentgeltlich mit übertragen werden, eine Besteuerung der stillen Reserven, die in den entnommenen/veräußerten Wirtschaftsgütern ruhen, erfolgt (so auch *Hoffmann*, a.a.O., § 6 EStG Rn. 1017a; *Weber-Grellet* in *Betriebs-Berater –BB- 2013*, 50).

(4) *Ehmcke* hält dieser Auslegung entgegen, dass das Normverständnis des BFH mit der bisherigen Rechtsprechung zu § 7 EStDV a.F. nicht vereinbar sei, zumal die Überführung der Regelung in § 6 Abs. 3 EStG weder nach dem Wortlaut noch nach Sinn und Zweck eine Änderung der Rechtsprechung rechtfertige (vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, § 6 EStG Rn. 1222c; ebenso *Vees*, *Deutsches Steuerrecht –DStR- 2013*, 743, wonach es zu einem Wechsel des Blickwinkels vom Übergeber zum Übernehmer komme; andere Ansicht –aA- *Reiß*, a.a.O., § 16 Rn. 142a: der Rechtsprechung sei für Veranlagungszeiträume ab 2001 nicht mehr zu folgen). Der BFH hat allerdings im Urteil vom 02.08.2012 (IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053) ausführlich dargelegt, warum im Verhältnis der §§ 6 Abs. 3 EStG und 6 Abs. 5 EStG die Verwirklichung des § 6 Abs. 3 EStG nicht voraussetzt, dass alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zeitgleich mit übertragen werden und dies für sonstige Übertragungsvorgänge ausdrücklich offengelassen und damit selbst eine Änderung der Rechtsprechung im Vergleich zur Regelung des § 7 EStDV a.F. und damit einen Wechsel des Blickwinkels vom Übertragenden zum Übernehmer angedeutet (Rn. 47 und Rn. 39: eine einschränkende Auslegung der Norm kommt bei allen Übertragungsvorgängen i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG nur im Falle einer Zerschlagung in Betracht; so auch *Bode* in *Der Betrieb –DB- 2012*, 2375, wonach die Rechtsprechung auch bei taggleicher Veräußerung zur Anwendung komme). Wenn demnach schon für den Fall einer ebenfalls unentgeltlichen – und damit ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgenden – Übertragung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen nach § 6 Abs. 5 EStG eine Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG zu bejahen ist, so gilt dies nach Ansicht des Senats erst recht in den Fällen einer Veräußerung, in denen es tatsächlich zur Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven kommt (so auch angedeutet in BFH, Urteil vom 02.08.2012 IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053 Rn. 47; Beschluss vom 30.06.2016 IV B 2/16, BFH/NV 2016, 1452; *Bode*, *DB 2012*, 2375).

33

(5) Daran vermag auch der Einwand, eine Anwendung des Buchwertprivilegs auch bei taggleicher Veräußerung sei mit der Systematik des Gesetzes aufgrund der Regelung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht vereinbar, nichts zu ändern (vgl. *Gratz/Uhl-Ludäscher*, a.a.O., § 6 EStG Anm. 1224). Argumentiert wird, dass eine Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen nur nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG zugelassen sei. Die Auffassung des BFH sei daher widersprüchlich, da es dieser Regelung nicht bedurft hätte, wenn ein Nichtübertragen von Betriebsgrundlagen schon dann unschädlich wäre, wenn eine funktionsfähige Sachgesamtheit übergehe, zumal § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG eine Behaltensfrist vorsehe. Zum einen gilt die Vorschrift des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG allerdings nur in den Fällen, in denen der Übertragende – anders als im vorliegenden Fall – Mitunternehmer bleibt; bei der Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils existiert keine Behaltensfrist (vgl. *Kulosa*, a.a.O., § 6 Rn. 660, 663). Zum anderen sieht auch die systematisch vergleichbare Regelung des § 6 Abs. 5 EStG nur in einigen Fällen (denen des Satzes 3, vgl. Satz 4) eine Sperrfrist vor; der Gesetzgeber differenziert also auch in anderen Regelungen danach, ob eine Behaltensfrist besteht oder nicht.

34

(6) Für diese Auslegung spricht auch, dass nach der Rechtsprechung die vorherige Veräußerung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen unschädlich ist, da es für die Frage der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nur auf das im Übertragungszeitpunkt vorhandene

35

Betriebsvermögen ankommt (BHF, Urteil vom 09.12.2014 IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415). Zudem entfällt die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens ebenfalls nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird (BFH, Urteil vom 12.05.2016 IV R 12/15, BFH/NV 2016, 1376). Wenn demnach also die vorherige Veräußerung und das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern (und deren spätere Übertragung) für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG unschädlich sind, so ist nicht erkennbar, warum es von der letztlich oft zufälligen zeitlichen Taggleichheit der Übertragungsvorgänge abhängen soll, ob das Buchwertprivileg des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG greift oder nicht, solange eine lebensfähige Sachgesamtheit übergeht (so auch *Reiß*, a.a.O., § 16 Rn. 86c). Dafür spricht auch folgende Kontrollüberlegung im streitgegenständlichen Fall: Die an D und G taggleich veräußerten Anteile an der GmbH hätten auch vorab (und damit nicht taggleich) vor der unentgeltlichen Übertragung an F erfolgen können, ohne dass die Betriebsaufspaltung geendet hätte und es damit zu einer Zerschlagung des Betriebs gekommen wäre. Denn bei einer vorzeitigen Veräußerung der GmbH-Anteile wäre die Besitzgesellschaft durch C (75%) und D (25%) und die GmbH als Betriebsgesellschaft ebenfalls durch C (30%) und D (48%) beherrscht gewesen (vgl. dazu *Wacker*, a.a.O. § 15 Rn. 821ff.). Wenn aber eine Vorabübertragung nicht zu einer Zerschlagung geführt hätte und die Vorabübertragung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen für eine Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG unschädlich ist (BHF, Urteil vom 09.12.2014 IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415), so kann es letztlich auf die rein zeitliche Unterscheidung nicht ankommen, ob taggleich oder vorab veräußert wird, und mithin auch eine taggleiche Veräußerung dem Buchwertprivileg nicht entgegenstehen.

- |   |    |
|---|----|
| II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs.1 FGO. Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. | 36 |
| III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.  | 37 |
| IV. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), da der BFH die Rechtsfrage bislang ausdrücklich offengelassen hat.               | 38 |