

Schriften zum Steuerrecht

Band 75

**Die Übertragung stiller Reserven
bei Personengesellschaften
nach § 6b EStG**

Von

Dorrit Selbmann



Duncker & Humblot · Berlin

DORRIT SELBMANN

Die Übertragung stiller Reserven
bei Personengesellschaften nach § 6b EStG

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 75

Die Übertragung stiller Reserven bei Personengesellschaften nach § 6b EStG

Eine Norm zwischen Konstanz und Wandel

Von

Dorrit Selbmann



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaften der Universität Hamburg
hat diese Arbeit im Jahre 2001/2002 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2003 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Salignow Verlagsservice, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 3-428-10914-7

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Vorwort

Der Problemkreis „§ 6 b EStG und Personengesellschaften“ bildet bereits seit vielen Jahren den fruchtbaren Boden für zahlreiche wissenschaftliche Publikationen und brachte im Jahr 1986 die wegweisende Dissertationsschrift von Prof. Dr. Wolfgang Schön hervor. Die grundlegenden Änderungen des § 6 b EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz haben nunmehr neue Anreize zur Bearbeitung dieses Themas geschaffen. So liegt auch ein besonderes Augenmerk der vorliegenden Dissertation auf dem gesetzgeberischen Wandel, den die Vorschrift in den letzten Jahren erfahren hat.

Diese Dissertation lag dem Fachbereich Rechtswissenschaften der Universität Hamburg im Wintersemester 2001/2002 zur Begutachtung vor. Frau Prof. Dr. Monika Jachmann habe ich für die Erstellung des Erstgutachtens zu danken. Besonders danken möchte ich Herrn Prof. Dr. Rainer Walz für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Ganz herzlich danke ich Herrn Ralf Lindner und meinen Eltern für ihre Unterstützung.

Augsburg, im Mai 2002

Dorrit Selbmann

Inhaltsverzeichnis

Teil 1

Einleitung und Gang der Untersuchung	17
---	-----------

Teil 2

Regelungsinhalt des § 6b EStG	21
--------------------------------------	-----------

A. Regelungstechnik und Sinn und Zweck der Norm	21
B. Begünstigte Personen und Gewinnermittlungsart	24
C. Begünstigte Veräußerungsvorgänge	25
I. Begünstigte Veräußerungsobjekte	25
1. Betriebliche Wirtschaftsgüter	25
2. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	26
3. Begünstigte Wirtschaftsgüter des § 6b Abs. 1 S. 1 EStG	27
a) Grund und Boden	27
b) Aufwuchs auf Grund und Boden	28
c) Gebäude	29
d) Ab Veranlagungszeitraum 1999 nicht mehr begünstigte Wirtschaftsgüter	30
4. Erweiterung des Kreises der begünstigten Veräußerungsobjekte durch das UntStFG	31
II. Sechsjährige Zugehörigkeit zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte	33
1. Sinn und Zweck des § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG	33
2. Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte	34
3. Fristberechnung	35
4. Unterbrechung der Sechsjahresfrist	36
III. Veräußerung im Sinne des § 6b EStG	37
1. Begriff der Veräußerung	37
2. Zeitpunkt der Veräußerung	40
IV. Veräußerungsgewinn	40
1. Veräußerungspreis	40
a) Begriff	40
b) Nachträgliche Änderungen des Veräußerungspreises	41
2. Veräußerungskosten	43
3. Buchwert	44
4. Höhe des übertragungsfähigen Gewinns	44
5. Begünstigungsfähiger Gewinn	47

D. Begünstigte Reinvestitionen	47
I. Begünstigte Reinvestitionsobjekte	48
1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einer inländischen Betriebsstätte ...	48
2. Abschließende Aufzählung in § 6 b Abs. 1 S. 2, 3 EStG	49
3. Begünstigte Reinvestitionsobjekte	49
4. Ab Veranlagungszeitraum 1999 nicht mehr begünstigte Reinvestitionsobjekte	50
5. Die einzelnen Übertragungsmöglichkeiten	50
6. Besondere Reinvestitionsobjekte bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 6 b Abs. 10 EStG in der Fassung des UntStFG	51
II. Begünstigte Reinvestitionsvorgänge	52
III. Reinvestitionszeitpunkt	53
E. Personenidentität der stillen Reserven	55
F. Übertragung des Veräußerungsgewinns	56
I. Wahlrecht	56
II. Abzug des begünstigten Gewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionsguts	58
1. Abzug des Veräußerungsgewinns bei Investitionen im Veräußerungsjahr ...	58
2. Abzug des Veräußerungsgewinns bei Investitionen in dem dem Veräußerungsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahr	59
III. Reinvestitionsrücklage	59
1. Bildung einer steuerfreien Rücklage	59
2. Auflösung der Rücklage	61
IV. Gewinnzuschlag	62
V. Buchnachweis	63

Teil 3

Die Anwendung des § 6 b EStG bei Personengesellschaften	64
A. Die Stellung der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht	64
I. Die zivilrechtliche Ausgangslage	65
II. Theorien zur Stellung der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht ...	67
1. Bilanzbündeltheorie	67
2. Die Lehre von der Einheit der Personengesellschaft	69
III. Zwischenergebnis	72
B. Die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise des § 6 b EStG bei Personengesellschaften vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002	73
I. Dogmatische Herleitung der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise	73
II. Auswirkungen eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels auf die Vorbesitzzeit gem. § 6 b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG	76
1. Gesellschafterwechsel unter Geltung der Bilanzbündeltheorie	77
2. Gesellschafterwechsel nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie	77
3. Kritik an der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise	79
III. Reinvestitionsmöglichkeiten bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens	82

1. Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens unter Geltung der Bilanzbündeltheorie	83
2. Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie	84
3. Kritik an der gesellschaftlerbezogenen Betrachtungsweise	85
IV. Reinvestitionsmöglichkeiten bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters	89
1. Übertragung des Veräußerungsgewinns auf ein Reinvestitionsgut in einem Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters	89
2. Übertragung des Veräußerungsgewinns auf den „Anteil“ des Gesellschafters an einem Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens	90
a) Übertragung unter Geltung der Bilanzbündeltheorie	90
b) Übertragung nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie	91
V. Veräußerung eines Gesellschaftersanteils	92
1. Veräußerung eines Gesellschaftersanteils unter Geltung der Bilanzbündeltheorie	92
2. Veräußerung eines Gesellschaftersanteils nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie	93
3. Kritik an der gesellschaftlerbezogenen Auslegung	94
VI. Schicksal einer bereits im Gesamthandsvermögen bestehenden § 6 b-Rücklage bei Ausscheiden eines Gesellschafters	96
1. Das Schicksal der Rücklage unter Geltung der Bilanzbündeltheorie	96
2. Das Schicksal der Rücklage nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie	96
VII. Zwischenergebnis	98
C. Die streng betriebsbezogene Betrachtungsweise des § 6 b EStG in der Fassung des Entwurfs eines StEntlG	100
D. Die rechtsträgerbezogene Betrachtungsweise des § 6 b EStG bei Personengesellschaften unter Geltung des StEntlG 1999/2000/2002	101
I. Der Wechsel zur rechtsträgerbezogenen Betrachtungsweise des § 6 b EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002	101
1. Überblick über die Änderungen des § 6 b EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002	101
2. Gründe für die Gesetzesänderung	103
II. Auswirkungen eines entgeltlichen Gesellschafterswechsels auf die Vorbesitzzeit gem. § 6 b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG	103
III. Reinvestitionsmöglichkeiten bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens	104
1. Reinvestition im Gesamthandsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen der veräußernden Personengesellschaft bei einer anderen Personengesellschaft	104
2. Reinvestition im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers bei derselben Personengesellschaft	105
IV. Reinvestitionsmöglichkeiten bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters	108
1. Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Einzelbetriebsvermögens	108
2. Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens	110

a) Reinvestition im Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters	110
b) Reinvestition im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft	110
V. Veräußerung eines Gesellschaftersanteils	112
VI. Schicksal einer im Gesamthandsvermögen bereits bestehenden Rücklage bei Ausscheiden eines Gesellschafters	113
VII. Zwischenergebnis	114
E. Die Rückkehr zur gesellschaftlerbezogenen Betrachtungsweise des § 6b EStG durch das UntStFG	116
I. Rechtsfolgen der gesellschaftlerbezogenen Betrachtungsweise des § 6b EStG ..	116
II. Kritik an der gesellschaftlerbezogenen Betrachtungsweise des § 6b EStG	118

Teil 4

Der Standort des § 6b EStG im System der Besteuerung von Umstrukturierungsvorgängen bei Personengesellschaften	120
A. § 6b EStG im System der Besteuerung von Umstrukturierungsvorgängen bei Personengesellschaften vor Inkrafttreten des StEntG 1999/2000/2002	121
I. Die steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach dem Mitunternehmererlass	121
1. Die finale Entnahmelehre des BFH als Ausgangspunkt des Mitunternehmererlasses	122
a) Ansicht des BFH	122
b) Kritik und Ansicht der Literatur	124
c) Gemeinsames Ziel: Die Sicherstellung der steuerlichen Erfassung stiller Reserven	125
2. Die Regelungen des Mitunternehmererlasses im Einzelnen	127
a) Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft	128
aa) Entgeltliche Veräußerung	128
bb) Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	129
cc) Unentgeltliche Übertragung	131
b) Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens der Gesellschaft in das Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters	132
aa) Entgeltliche Veräußerung	132
bb) Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten	132
cc) Unentgeltliche Übertragung	133
c) Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Gesellschafter derselben Personengesellschaft	134
3. Kritik an den Regelungen des Mitunternehmererlasses	135
II. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen der Realteilung einer Personengesellschaft	139
1. Das Gewohnheitsrecht der Realteilung einer Personengesellschaft	139

2. Kritik am Gewohnheitsrecht der Realteilung	143
III. Übertragung stiller Reserven nach § 6 b EStG vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002	144
1. Personenidentität der stillen Reserven	144
a) Verankerung des Subjektsteuerprinzips im Wortlaut des § 6 b EStG	144
b) Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens und Reinvestition durch die Gesellschafter	145
c) Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens und Reinvestition im Gesamthandsvermögen	146
d) Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens und Reinvestition im Sonderbetriebsvermögen eines anderen Gesellschafters	147
2. Zusammenhang zwischen den rechtsträgerübergreifenden Reinvestitionsmöglichkeiten nach der gesellschafterbezo- genen Betrachtungsweise des § 6 b EStG und der steu- neutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern nach dem Mitunternehmererlass und der Realteilung	148
IV. Zwischenergebnis	149
B. § 6 b EStG im System der Besteuerung von Umstrukturierungsvorgängen bei Per- sonengesellschaften nach Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002	151
I. Überholung des Mitunternehmererlasses durch § 6 Abs. 5 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002	151
1. Die Regelungen des § 6 Abs. 5 EStG im Einzelnen	151
a) Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 S. 1 EStG	152
b) Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 S. 2 EStG	153
c) Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	153
2. Würdigung der Neuregelung	156
3. Der Wechsel des zivilrechtlichen Rechtsträgers	157
4. Stärkere Trennung von Gesellschaftsphäre und Gesellschaftersphäre	159
5. Konsequente Umsetzung des Subjektsteuerprinzips	160
II. Kodifizierung der Realteilung in § 16 Abs. 3 S. 2 EStG durch das StEntlG 1999/ 2000/2002	163
1. Regelungsinhalt des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/ 2000/2002	163
2. Zusammenhang mit der Einführung des § 6 Abs. 5 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002	164
III. Einschränkung der Reinvestitionsmöglichkeiten nach § 6 b EStG bei Personen- gesellschaften durch das StEntlG 1999/2000/2002	166
1. Stärkere Trennung von Personengesellschaft und Gesellschafter	167
2. Gemeinsames Merkmal „Rechtsträgerwechsel“	167
3. Gleiche Übertragungsmöglichkeiten wie in § 6 Abs. 5 EStG	169
4. Verhinderung des Überspringens stiller Reserven	170
5. § 6 b-Rücklage als Wirtschaftsgut	171
IV. Zwischenergebnis	172
C. § 6 b EStG im System der Besteuerung von Umstrukturierungsvorgängen bei Per- sonengesellschaften nach Inkrafttreten des StSenkG 2001	174
I. Sog. Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses in § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ...	174

II. Kritik an der Neuregelung	178
1. Unstimmigkeiten zwischen § 6 Abs. 5 S. 3 EStG in der Fassung des StSenkG 2001 und dem durch das StSenkG 2001 unveränderten § 16 Abs. 3 S. 2 EStG	180
2. Unstimmigkeiten zwischen § 6 Abs. 5 S. 3 EStG in der Fassung des StSenkG 2001 und dem durch das StSenkG 2001 unveränderten § 6b EStG	181
D. § 6b EStG im System der Besteuerung von Umstrukturierungsvorgängen bei Personengesellschaften nach Inkrafttreten des UntStFG	185
I. Weiterentwicklung der Regelungen zur Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses in § 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG	186
1. Die Neuregelung des § 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG im Einzelnen	186
2. Kritik an der Neuregelung des § 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG	190
II. Anpassung des § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG an die Neuregelung des § 6 Abs. 5 S. 3 ff. in der Fassung des UntStFG	192
1. Die Neuregelung des § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG im Einzelnen	192
2. Kritik an der Neuregelung des § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG	194
III. Anpassung des § 6b EStG an die Neuregelung der §§ 6 Abs. 5 S. 3 ff., 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG in der Fassung des UntStFG	196
1. Die Neuregelung des § 6b EStG im Einzelnen	196
2. Kritik an der Neuregelung des § 6b EStG	198

Teil 5

Anwendung des § 6b EStG auf besondere Fallgestaltungen bei Personengesellschaften 202

A. Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter und den Gesellschaftern untereinander	203
I. Überführung eines Wirtschaftsguts zwischen den verschiedenen Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen	203
II. Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft und umgekehrt	205
1. Entgeltliche Veräußerung des Wirtschaftsguts	205
2. Übertragung des Wirtschaftsguts gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	207
a) Übertragungen vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002	208
b) Übertragungen unter Geltung des StEntlG 1999/2000/2002	209
c) Übertragungen unter Geltung des UntStFG	209
3. Unentgeltliche Übertragung des Wirtschaftsguts	210
III. Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Gesellschafter derselben Personengesellschaft	211
1. Entgeltliche Veräußerung des Wirtschaftsguts	211
2. Unentgeltliche Übertragung des Wirtschaftsguts	211
B. Realteilung	212
I. Grundfall der Realteilung	213

1. Realteilung vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002	213
2. Realteilung unter Geltung des StEntlG 1999/2000/2002	215
a) Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern	215
b) Zuweisung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen ..	217
3. Realteilung unter Geltung des UntStFG	217
II. Realteilung mit Spitzenausgleich	218
1. Realteilung mit Spitzenausgleich vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/ 2002	220
a) Realteilung mit Gewinnrealisierung	220
b) Realteilung mit Buchwertfortführung	220
aa) Gewinnrealisierung bei Zahlung des Spitzenausgleichs	221
bb) Vermeidung der Gewinnrealisierung bei Zahlung eines Spitzenaus- gleichs	222
cc) Anwendbarkeit des § 6 b EStG auf den durch Zahlung des Spitzen- ausgleichs realisierten Gewinn	224
2. Realteilung mit Spitzenausgleich unter Geltung des StEntlG 1999/2000/ 2002	225
a) Realteilung unter Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern	226
b) Realteilung unter Zuweisung von Teilbetrieben und Mitunternehmeran- teilen	226
3. Realteilung mit Spitzenausgleich nach Inkrafttreten des UntStFG	227

Teil 6

Zusammenfassende Thesen und Schlussbetrachtung	229
A. Zusammenfassende Thesen	229
B. Schlussbetrachtung	242
Literaturverzeichnis	244
Sachwortverzeichnis	264

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für civilistische Praxis (Zeitschrift)
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
Beil.	Beilage
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe, dieselben
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStZ/A	Deutsche Steuer-Zeitung/Ausgabe A (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EstB	Ertragsteuerberater (Zeitschrift)
EstG	Einkommensteuergesetz
EstH	Einkommensteuer-Hinweise
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien

EuGH	Europäischer Gerichtshof
f., ff.	folgende Seite, folgende Seiten
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GesRZ	Der Gesellschafter (Zeitschrift)
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GS	Gedächtnisschrift
H	Hinweis im Rahmen des Amtlichen Einkommensteuerhandbuchs
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
InsO	Insolvenzordnung
i. V. m.	in Verbindung mit
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JDSuJG	Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
o. A.	ohne Angabe
OFD	Oberfinanzdirektion
PWC	Price Waterhouse Coopers
R	Richtlinie
RFH	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Satz; Seite
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannt
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBerKonRep	Steuerberaterkongress-Report
StBereinG 1999	Steuerbereinigungsgesetz 1999
StBjb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEntlG 1999/2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002

StKonRep	Steuerkongressreport
StSenkG 2001	Steuersenkungsgesetz 2001
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
stv.	stellvertretend
StW	Steuerwarte (Zeitschrift)
u. a.	und andere
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
vgl.	vergleiche
v. H.	vom Hundert
Vorbem.	Vorbemerkung
Wpg	Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

Teil I

Einleitung und Gang der Untersuchung

Die Einführung des § 6 b in das EStG im Jahre 1964¹ wurde trotz der hohen Kompliziertheit der Regelung als die „bedeutsamste Reform des deutschen Bilanzsteuerrechts“² seit Jahrzehnten bezeichnet. § 6 b EStG gestattet die Übertragung stiller Reserven, die während einer längeren Zeit bei bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gebildet und bei einer dann erfolgenden Veräußerung aufgedeckt werden, auf bestimmte Reinvestitionsgüter. Ein etwaiger Veräußerungsgewinn muss nicht sofort als Ertrag versteuert werden, sondern kann von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Reinvestitionsgüter abgezogen werden.

Seinem Wortlaut nach ist § 6 b EStG auf den Einzelunternehmer zugeschnitten.³ § 6 b EStG spricht von „dem Steuerpflichtigen“, der ein Wirtschaftsgut seines Anlagevermögens veräußert, einen Veräußerungsgewinn erzielt, Reinvestitionsgüter anschafft oder herstellt und der die Voraussetzungen des § 6 b Abs. 4 EStG zu erfüllen hat. Die Norm enthielt jedoch zunächst keinerlei Regelung im Hinblick auf die Inanspruchnahme durch Personengesellschaften oder deren Gesellschafter, was seit der Einführung des § 6 b in das EStG zu großen Anwendungsschwierigkeiten und Meinungsdivergenzen und in den letzten Jahren auch zu mehrfachen Änderungen des § 6 b EStG geführt hat. Da die Vorschrift zu einer Zeit in das EStG aufgenommen wurde, in der nach der sowohl in der Rechtsprechung als auch im Schrifttum vorherrschenden Bilanzbündeltheorie die einkommensteuerrechtliche Existenz der Personengesellschaft negiert wurde, bestand für die Berücksichtigung der Besonderheiten bei Personengesellschaften bei Einführung der Norm keine Notwendigkeit.⁴ Nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie durch den BFH und der Anerkennung der Personengesellschaft als Subjekt der Einkünftequalifikation und der Gewinnermittlung Mitte der Siebziger Jahre hätte die Anwendbarkeit des § 6 b EStG bei Personengesellschaften jedoch grundlegend überdacht werden müssen. Nichtsdestotrotz hielten der BFH und die h. M. in der Literatur an der bisherigen, sog. gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise des § 6 b EStG fest, wonach lediglich der einzelne Gesellschafter – nicht aber die Personengesellschaft als solche – zur Inanspruchnahme der Begünstigung des § 6 b EStG berechtigt war. Lediglich eine Min-

¹ StÄndG 1964, BGBl. I 1964, 885.

² R. Thiel, Übertragung stiller Reserven, 5; daran anschließend Flume, Handelsblatt vom 25.8.1966, 5.

³ Schön, Gewinnübertragungen, 2.

⁴ Vgl. die Darstellung bei Schön, Gewinnübertragungen, 2.

dermeinung⁵ sprach sich für eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise des § 6 b EStG aus, wonach die Personengesellschaft selbst als Steuerpflichtiger im Sinne des § 6 b EStG gelten und zur Inanspruchnahme des § 6 b EStG berechtigt sein sollte.

Erst mit der Einführung des neuen § 6 b Abs. 10 EStG und der Änderung des § 6 b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002⁶ wurde die Anwendbarkeit des § 6 b EStG bei Personengesellschaften erstmals gesetzlich geregelt. Danach galten ab dem 1.1.1999 Personengesellschaften selbst als Steuerpflichtige im Sinne des § 6 b EStG, soweit Wirtschaftsgüter des Gesamtvermögens betroffen waren (sog. rechtsträger- oder gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise). Die Personengesellschaft selbst war demnach – wie bereits von der bisherigen Mindermeinung vertreten worden war – zur Inanspruchnahme des § 6 b EStG berechtigt. Allein diese Betrachtungsweise wird der heute anerkannten Stellung der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht als Subjekt der Gewinnermittlung sowie dem Sinn und Zweck des § 6 b EStG gerecht.

Bereits drei Jahre nach der Einführung der sog. rechtsträger- oder gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise durch das StEntlG 1999/2000/2002 war der Problemkreis „Personengesellschaft und § 6 b EStG“ erneut Gegenstand einer Gesetzesänderung. Im Rahmen des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG)⁷ wurden auch die Regelungen des § 6 b Abs. 4 S. 1 Nr. 3 und Abs. 10 EStG, in denen die rechtsträger- oder gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise seit dem Veranlagungszeitraum 1999 verankert war, wiederum wesentlich umgestaltet. Durch eine Rückkehr zur sog. gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise wurde der Rechtszustand, wie er vor dem 31.12.1998, also vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002, bestanden hatte, wieder hergestellt.⁸ Ab Veranlagungszeitraum 2002 gilt wieder die gesellschafterbezogene Betrachtungsweise, welche in erheblichem Widerspruch zur Stellung der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht und zum Sinn und Zweck des § 6 b EStG steht und dadurch zahlreiche Schwierigkeiten aufwirft. Die Gründe für die Wiederherstellung der alten Rechtslage sind daher kritisch zu hinterfragen.

Die Rückkehr zu der bereits vor dem 1.1.1999 geltenden gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise des § 6 b EStG bei Personengesellschaften durch das UntStFG darf nicht isoliert betrachtet werden, sondern muss in einem Zusammenhang mit den tiefgreifenden Änderungen der Vorschriften des EStG zur Umstrukturierung von Personengesellschaften durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) 2001⁹ und das UntStFG gesehen werden. Die Abschaffung der vor dem Veranlagungszeitraum

⁵ Schön, Gewinnübertragungen; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 10 II.

⁶ BGBl. I 1999, 402.

⁷ BGBl. I 2001, 3858 ff.

⁸ BT-Drs. 14/6882, 33.

⁹ BGBl. I 2001, 1433 ff.

1999 herrschenden gesellschaftlicherbezogenen Betrachtungsweise des § 6 b EStG zugunsten einer rechtsträger- oder gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise durch das StEntlG 1999/2000/2002 und die bereits drei Jahre später durch das UntStFG angeordnete Rückkehr zur gesellschaftlicherbezogenen Betrachtungsweise sprechen dafür, dass nicht nur die umstrittene Stellung der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht Anlass für diese Gesetzesänderungen war und ist.

In einem ersten Schritt der Arbeit sollen die ratio des § 6 b EStG erarbeitet und – zu einem besseren Verständnis der Norm und der nachfolgenden Teile – die grundlegenden Tatbestandsmerkmale dieser komplexen und umfangreichen Norm dargestellt werden. Anschließend werden die konkreten Auswirkungen der vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 und nach Inkrafttreten des UntStFG wieder geltenden gesellschaftlicherbezogenen Betrachtungsweise des § 6 b EStG bei Personengesellschaften sowie der gem. § 6 b Abs. 4 S. 1 Nr. 3, Abs. 10 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 vorgeschriebenen rechtsträger- oder gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise dogmatisch hergeleitet, dargestellt und kritisch gewürdigt. Im einzelnen wird darauf eingegangen, welche unterschiedlichen Folgen die jeweiligen Betrachtungsweisen für die Vorbesitzzeit nach § 6 b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG bei Vorliegen eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, für den Umfang der Reinvestitionsmöglichkeiten bei der Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens der Personengesellschaft bzw. eines Wirtschaftsguts des Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters, für die Möglichkeit der Inanspruchnahme des § 6 b EStG bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils und für eine bereits im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft bestehende § 6 b-Rücklage bei Ausscheiden eines Gesellschafters haben und inwieweit diese Folgen mit der Stellung der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht und dem Sinn und Zweck des § 6 b EStG vereinbar sind. Gegenstand des nächsten Teils ist die Erarbeitung systematischer Zusammenhänge zwischen der Anwendung des § 6 b EStG bei Personengesellschaften und den weiteren Regelungen zur Umstrukturierung von Personengesellschaften. Die gesellschaftlicherbezogene Betrachtungsweise des § 6 b EStG bei Personengesellschaften ist vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 im Zusammenhang mit den Regelungen des Mitunternehmererlasses des BMF zur Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen dem Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters und dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft sowie den gewohnheitsrechtlichen Regelungen der Realteilung einer Personengesellschaft unter Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern zu sehen. Mit der Überholung der Regelungen des Mitunternehmererlasses durch Einführung des § 6 Abs. 5 EStG und der erstmaligen Kodifizierung der Realteilung in § 16 Abs. 3 S. 2 EStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 ging der Wechsel von der gesellschaftlicherbezogenen zur sog. gesellschafts- oder rechtsträgerbezogenen Betrachtungsweise des § 6 b EStG bei Personengesellschaften einher. Die durch das StSenkG 2001 vorgenommene Änderung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zog – neben einer erneuten Überarbeitung des § 6 Abs. 5 S. 3 ff. EStG – die umfassende Neuregelung des § 6 b Abs. 4 S. 1 Nr. 3, Abs. 10 EStG und des § 16 Abs. 3