

Titel:

Rückwirkender Teilwertansatz

Normenkette:

ESTG § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1, § 6 Abs. 5 S. 6

Schlagworte:

teleologische Reduktion § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, Bilanzierung

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München, Urteil vom 18.08.2021 – XI R 20/19

BFH München vom -- – XI R 20/19

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2020, 522

BB 2020, 1328

BeckRS 2019, 34940

DStRE 2020, 321

LSK 2019, 34940

Tenor

1. Die Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2011, jeweils vom 16. Februar 2016, in Gestalt der Änderungsbescheide vom 23. Mai 2016 und der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2019 werden dahingehend geändert, dass im Rahmen der Gewinnermittlung der Klägerin kein rückwirkender Ansatz des Teilwerts berücksichtigt wird und stille Reserven in Höhe von ... € nicht angesetzt werden.
2. Die Berechnung der steuerlichen Auswirkungen wird dem Beklagten übertragen.
3. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
4. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
5. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Die Klägerin (...) ist eine GmbH. Gesellschafter der Klägerin waren zum 1. Januar 2011 die A-GmbH mit einem Anteil von 94% und B mit einem Anteil von 6%. Geschäftsführer war C. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist ... Mit Wirkung zum 1. Januar 2011 brachte die Klägerin einzelne Wirtschaftsgüter ... in das Gesamthandsvermögen der neu gegründete D-GmbH & Co. KG ein. Die Einbringung der Wirtschaftsgüter erfolgte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an die Klägerin, die als alleinige Kommanditistin zu 100% am Gesellschaftsvermögen der D-GmbH & Co.KG beteiligt war. Komplementärin war die D-Verwaltungs GmbH, die weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust der D-GmbH & Co.KG beteiligt war. Die Anteile an der D-Verwaltungs GmbH wurden zu 100% von der Klägerin gehalten.

2

Die Klägerin und die D-GmbH & Co. KG gingen im Hinblick auf die Übertragung der Wirtschaftsgüter von einer Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) aus. Der Buchwert der übertragenen Wirtschaftsgüter betrug zum 1. Januar 2011 ... €. Die Umsetzung der Buchwertfortführung erfolgte durch Anwendung der sog. Bruttomethode. In der Gesamthandbilanz der D-GmbH & Co.KG wurde der Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € ausgewiesen. Der Wertansatz wurde durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz zum 1. Januar 2011 für die Klägerin korrigiert.

3

Am 4. März 2011 veräußerte die Klägerin rückwirkend zum 1. Januar 2011 30% ihrer Kommanditanteile an die schweizerische E-AG. Der Kaufpreis betrug ... €. Des Weiteren übertrug sie zum 1. Januar 2011 15% ihrer Kommanditanteile entgeltlich auf leitende Mitarbeiter. Am 1. Januar 2014 veräußerte die Klägerin einen weiteren Kommanditanteil von 30% an der D-GmbH & Co.KG an die E-AG. Der Kaufpreis betrug ... €. Zum 30. Juni 2014 übertrug sie die noch bei ihr verbliebenen Kommanditanteile (25%) auf C.

4

Das beklagte Finanzamt folgte zunächst der von der Klägerin vorgenommenen Buchwertfortführung. Der Körperschaftsteuerbescheid und der Bescheid über den Gewerbesteuerermessbetrag für das Streitjahr ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im Jahr 2015 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung statt. Prüfungszeitraum waren die Jahre 2009 bis 2013.

5

Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Wirtschaftsgüter auf die D-GmbH & Co.KG der Teilwert anzusetzen sei, soweit die Klägerin in den Jahren 2011 und 2014 Kommanditanteile an der D-GmbH & Co.KG an die E-AG veräußert habe. Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG lägen vor, da sich insoweit der Anteil einer Kapitalgesellschaft innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung der Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG begründet bzw. erhöht habe. Entsprechend der Veräußerung von insgesamt 60% der Kommanditanteile an die E-AG seien im Streitjahr 2011 60% der stillen Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter auf der Ebene der Klägerin in Höhe von ... € (60% von ... €) aufzudecken. Auf die Darstellung im Prüfungsbericht ... wird im Einzelnen Bezug genommen (Teil C Tz. 1.5).

6

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ unter dem Datum 16. Februar 2016 für das Streitjahr geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuerermessbetrag. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

7

Die hiergegen gerichteten Einsprüche blieben erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2019). Das Finanzamt vertrat weiterhin die Auffassung, dass der Tatbestand des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG auch dann erfüllt sei, wenn der Anteil an einer Personengesellschaft, auf die ein Einzelwirtschaftsgut zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen wurde, innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist zu einem fremdüblichen Kaufpreis an eine Körperschaft veräußert wird. Dies ergebe sich aus dem eindeutigen Wortlaut der Regelung. "Aus einem anderen Grund" i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG umfasse jede der Buchwertübertragung nachfolgende mittelbare oder unmittelbare Beteiligung einer Körperschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut. Eine Unterscheidung nach der Art der Übertragung sehe das Gesetz nicht vor. Auch aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine sog. "Einmann GmbH & Co.KG mit anschließender Veräußerung innerhalb der Sperrfrist, lasse sich hinsichtlich der Auslegung der Norm kein anderes Ergebnis ableiten. Im Gegensatz zur Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, lasse sich der rückwirkende Ansatz des Teilwerts bei § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG nicht durch die Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermeiden. Die Möglichkeit dieser Vermeidung durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz sei einer der maßgebenden Gründe für den BFH gewesen, die Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nach Sinn und Zweck einzuschränken.

8

Im Übrigen lasse der dem Streitfall zugrundeliegende Sachverhalt den Verdacht aufkommen, dass die Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter der Vorbereitung einer Veräußerung gedient habe, was dem Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 EStG ebenfalls nicht entspreche.

9

Mit ihrer Klage hält die Klägerin daran fest, dass die Veräußerungen der Kommanditanteile an die E-AG nicht zu einem rückwirkenden Teilwertansatz führen. Die Norm des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sei bereits tatbestandsmäßig nicht erfüllt. Nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG müsse innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts der Anteil eines Körperschaftsteuer-Subjekts an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet oder erhöht werden. Bei dem in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG angeführten „anderen Grund“ handele es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der der Auslegung bedürfe. Mit dem Normzweck des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sei es nicht vereinbar, einen Vorgang unter Teilwertrealisation, der auf die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gerichtet ist, als „anderen Grund“ i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG anzusehen.

10

Die Klägerin stützt ihre Auffassung insbesondere auf folgende Erwägungen:

11

Nach der Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG sei im Zusammenhang mit einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG der Teilwert des übertragenen Wirtschaftsguts anzusetzen, soweit der Anteil an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder sich dieser erhöht (sog. Körperschaftsklausel). Diese Regelung enthalte in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG eine Ergänzung. Der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG lasse jedoch nicht den Schluss zu, dass jedwede Form der Begründung oder Erhöhung eines Anteils an einem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut durch ein Körperschaftsteuer-Subjekt den Tatbestand erfüllt. Vielmehr müsse im Wege der Auslegung bestimmt werden, welche Vorgänge als „anderer Grund“ i.S. dieser Vorschrift angesehen werden können.

12

Bei § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG handele es sich um eine typisierende Missbrauchsverhinderungsvorschrift. Nach dem Willen des Gesetzgebers solle die Vorschrift eine Statusverbesserung durch den Wechsel des Besteuerungsregimes eines nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsguts verhindern. Einerseits solle eine Herbeiführung der Realisierung von stillen Reserven durch Inanspruchnahme des Körperschaftsteuertarifs verhindert werden. Andererseits diene § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG der Vermeidung von Missbräuchen unter Heranziehung von Privilegien des Halbeinkünfteverfahrens (jetzt „Teileinkünfteverfahren“) hinsichtlich einer Veräußerung von Anteilen an Körperschaftsteuersubjekten.

13

Der unbestimmte Rechtsbegriff des „anderen Grundes“ in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG verdeutliche, dass die Begründung oder Erhöhung des Anteils des Körperschaftsteuer-Subjekts nicht aufgrund der Übertragung des Einzelwirtschaftsguts als solcher erfolge. In diesem Fall käme bereits § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG zur Anwendung. Dem Schrifttum lasse sich entnehmen, dass die Einbringung eines Mitunternehmeranteils oder der Formwechsel der Personengesellschaft, die das Wirtschaftsgut nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übernommen hat, in eine Kapitalgesellschaft nach §§ 20, 25 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) als ein „anderer Grund“ angesehen werden kann. Bei mehrstöckigen Strukturen könne auch der Formwechsel der Obergesellschaft in eine Kapitalgesellschaft als Begründung eines Anteils eines Körperschaftsteuer-Subjekts i.S. von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG angesehen werden. Auch eine Realteilung könne den Tatbestand erfüllen. Die Finanzverwaltung gehe davon aus, dass insbesondere Umwandlungs- oder Anwachsungsfälle zu einem Sperrfristverstoß i.S. von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG führen.

14

Zur Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG bedürfe es eines Vorgangs, der seinerseits die zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übergegangenen stillen Reserven auf ein Körperschaftsteuer-Subjekt verlagere. Bei dem in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG angeführten anderen Grund handele es sich somit um Fälle, die einer steuerlichen Buch- oder Zwischenwertübertragung zugänglich sind. Dadurch erkläre sich warum sowohl die Einbringung als auch der Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft bzw. die Realteilung im Schrifttum und von der Finanzverwaltung als „anderer Grund“ i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG angesehen werden. Nur bestimmte Umwandlungsvorgänge, die eine Buch- oder Zwischenwertübertragung zulassen könnten ein „anderen Grund“ darstellen.

15

Die Veräußerung des Anteils an einer Mitunternehmerschaft, in deren Gesamthandsvermögen zuvor ein Einzelwirtschaftsgut nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen wurde, sei für Zwecke des in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG geregelten Missbrauchsgedankens nicht von Relevanz. Etwas Anderes könne nur gelten, wenn die Veräußerung zu einem Kaufpreis vorgenommen wird, der unter dem Teilwert liege. In diesem Fall wäre die Verlagerung von stillen Reserven an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenem Einzelwirtschaftsgut denkbar.

16

Im Übrigen bedürfe es zu einer missbräuchlichen Verlagerung von stillen Reserven in jedem Fall einer vorhergehenden Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG durch eine natürliche Person. Handele es sich bei dem Übertragenden aber um ein Körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde, habe § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG und damit auch § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG keinen Anwendungsbereich.

17

Hilfsweise führt die Klägerin aus, dass bei einer Bejahung des Tatbestands des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG eine teleologische Reduktion erfolgen müsse. Ein rückwirkender Teilwertansatz im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unter Teilwertrealisation sei mit dem Normzweck des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG unvereinbar.

18

Ergänzend führt die Klägerin an, dass es entgegen der Ausführungen des Finanzamts auch keine Rolle spiele, dass die Veräußerung der Anteile an der D-GmbH & Co.KG - zumindest hinsichtlich des ersten Veräußerungsvorgangs in 2011 - eine zeitliche Nähe zu der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG aufweise. Die Zielrichtung der Missbrauchsvermeidung von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG knüpfe nicht an die Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bzw. gewährten Anteilen an. Vielmehr solle die Verlagerung von stillen Reserven unterbunden werden.

19

Die Klägerin beantragt,

die Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2011, jeweils vom 16. Februar 2016, in Gestalt der Änderungsbescheide vom 23. Mai 2016 und der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2019 dahingehend zu ändern, dass im Rahmen der Gewinnermittlung der Klägerin kein rückwirkender Ansatz des Teilwerts berücksichtigt wird und stille Reserven in Höhe von ... € nicht mehr angesetzt werden, hilfsweise die Revision zuzulassen.

20

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

21

Es verweist auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

22

Wegen des Sachverhalts im Einzelnen wird auf die Akten, die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze und das Protokoll über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

II.

23

Die Klage ist begründet. Das Finanzamt ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass im Streitfall ein rückwirkender Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vorzunehmen war. Die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist im Wege einer teleologischen Reduktion nicht heranzuziehen, wenn eine Verlagerung von stillen Reserven auf ein Körperschaftssteuersubjekt ausgeschlossen ist, weil es im Zuge der nachträglichen Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft an den vorher nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgütern zur Aufdeckung der stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter kommt.

24

1. Nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist bei Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen der Wert anzusetzen, der

sich nach den Vorschriften der Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG gilt Satz 1 - und damit die dort angeordnete Buchwertführung - u.a. dann entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers in das Gesamthandvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird. Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenen Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG). Der Teilwert ist auch anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse - somit eines Körperschaftsteuersubjekts i.S. des § 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) - an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht (§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG). Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts nach Satz 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 6 EStG).

25

2. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG liegen nach dem Wortlaut der Regelung vor.

26

a) Dabei kommt § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG nur zur Anwendung, wenn im Vorfeld eine Übertragung nach Satz 3 - zum Buchwert - erfolgt ist. Diese Voraussetzung liegt im Streitfall vor.

27

aa) Zwischen den Beteiligten steht nicht im Streit, dass eine Übertragung i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG stattgefunden hat. Die Klägerin hat einzelne Wirtschaftsgüter ihres eigenen Betriebsvermögens (...) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der D-GmbH & Co. KG übertragen.

28

bb) Einer Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG stand nicht entgegen, dass es sich bei der Klägerin um eine Kapitalgesellschaft handelte. Mitunternehmer einer Personengesellschaft und damit auch Übertragender i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG kann auch eine Kapitalgesellschaft sein. Dies ergibt sich bereits daraus, dass § 8 Abs. 1 KStG im Hinblick auf die körperschaftsteuerrechtliche Einkommensentwicklung allgemein auf das EStG verweist und findet in den Bestimmungen zum Teilwertansatz bei Übergang der stillen Reserven auf eine Mitunternehmer-Kapitalgesellschaft (§§ 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG) seine Bestätigung (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH vom 31. Juli 2013 I R 44/12, BStBl II 2015, 450).

29

cc) Ein vorrangiger Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG liegt nicht vor, weil die Klägerin zu 100% vermögensmäßig an der D-GmbH & Co. KG beteiligt war. Ihr vermögensmäßiger Anteil an den übertragenen Wirtschaftsgütern hat sich somit durch die Übertragung der Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen der D-GmbH & Co. KG nicht verändert (vgl. BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011, BStBl I 2011, 1279 Rz. 29).

30

b) Des Weiteren hat sich im Streitfall der Anteil einer Körperschaft an den übertragenen Wirtschaftsgütern unmittelbar i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG begründet und erhöht. Dies erfolgte innerhalb von sieben Jahren nach Übertragung der Wirtschaftsgüter.

31

aa) Eine unmittelbare Erhöhung oder Begründung eines Anteils am übertragenen Wirtschaftsgut i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG liegt unter anderem dann vor, wenn sich die Beteiligungsquote einer Körperschaft an

dem Gesamthandsvermögen, in das zuvor ein Wirtschaftsgut unter Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen wurde, erhöht oder eine solche erstmals begründet wird.

32

bb) Durch den Erwerb des Kommanditanteils von 30% durch die E-AG rückwirkend zum 1. Januar 2011 wurde eine unmittelbare Vermögensbeteiligung i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG der - bis dahin nicht beteiligten - E-AG an der D-GmbH & Co.KG und damit an den übertragenen Wirtschaftsgütern begründet. Durch den Erwerb eines weiteren Kommanditanteils von 30% durch die E-AG zum 1. Januar 2014 erhöhte sich ihre Beteiligung an der D-GmbH & Co.KG auf insgesamt 60%.

33

cc) Zwischen den Beteiligten ist auch zu Recht unstreitig, dass es sich bei der schweizerischen E-AG um eine Körperschaft i.S. des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG handelte. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i.S. dieser Vorschrift sind alle Subjekte, die unter das KStG fallen und somit neben den in § 1 Abs. 1 KStG aufgezählten Körperschaftssubjekten auch die in § 2 Nr. 1 KStG genannten beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte.

34

c) Der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG erfasst auch die im Streitfall vorliegende Begründung bzw. Erhöhung des Anteils einer Kapitalgesellschaft durch Erwerb eines Mitunternehmeranteils zu einem fremdüblichen Entgelt von einer anderen Kapitalgesellschaft.

35

aa) Nach seinem Wortlaut und der Gesetzessystematik ("aus einem anderen Grund") erfasst § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG alle Vorgänge, aufgrund derer der Anteil einer Körperschaft nicht bereits im Zuge der Übertragung des Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG an dem Wirtschaftsgut begründet wird oder sich dieser erhöht (Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG). Der Anteil einer Körperschaft an den übertragenen Wirtschaftsgütern muss "aus einem anderen Grund" als dem in § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG genannten Grund begründet oder erhöht werden. Weitere Einschränkungen enthält der Gesetzestext nicht (vgl. hierzu auch Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26. Oktober 2018 3 K 173/16, juris).

36

bb) Nach dem reinen Wortlaut ist somit unerheblich, auf welchem zivilrechtlichen Weg sich die nachträgliche Begründung oder Erhöhung des Anteils vollzieht. Einschränkungen im Hinblick auf die Art der Übertragung lassen sich dem Wortlaut nicht entnehmen. In Betracht kommen nach dem Wortlaut sowohl Fälle der Einzelrechtsnachfolge, als auch Fälle der Gesamtrechts- oder Sonderrechtsnachfolge sowie der Anwachsung (vgl. hierzu im Einzelnen Niehus/Wilke in Hermann/Heuer/Raupach (HHR), EStG, § 6 Rz. 1674). Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG insbesondere in Umwandlungsfällen (z.B. Buchwerteinbringung nach § 20 UmwStG) zur Anwendung (vgl. hierzu im Einzelnen BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011, BStBl I 2011, 1279 Rz. 34 sowie Leitfaden der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 20. Juni 2006 S 2241/27-St 111, FMNR599070006, Tz. 8, juris; vgl. auch Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26. Oktober 2018 3 K 173/16, juris, zur formwechselnden Umwandlung einer Personenobergesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Rahmen einer mehrstöckigen Personengesellschaft).

37

cc) Die Regelung ist ihrem Wortlaut nach auch dann anwendbar, wenn der Mitunternehmeranteil - und damit bei wirtschaftlicher Betrachtung - auch der Anteil an dem vorher übertragenen Wirtschaftsgut - wie im vorliegenden Fall von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft übergeht.

38

d) Die Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass die stillen Reserven an den übertragenen Wirtschaftsgütern der übertragenden Gesellschafterin (Klägerin) durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz zugeordnet wurden. Anders als § 6 Abs. 4 Satz 4 EStG sehen die Sätze 5 und 6 diese Möglichkeit nicht vor (Ehmcke in Blümich, EStG, § 6 Rz. 1360; Kulosa in Schmidt, EStG, 38. Auflage, § 6 Rz. 726).

39

3. Der Senat vertritt jedoch die Auffassung, dass eine allein am Wortlaut orientierte Lösung zu sinnwidrigen Ergebnissen führt und deshalb eine teleologische Reduktion der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vorzunehmen ist.

40

a) Eine den Wortlaut korrigierende Auslegung wird dann zugelassen, wenn eine allein wortlautgemäße Auslegung zu sinnwidrigen Ergebnissen führt und der Schluss gerechtfertigt ist, dass der gesetzgeberische Wille planwidrig umgesetzt worden ist. Weichen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voneinander ab, so ist der Wortlaut der Gesetzesbestimmung ihrem Zweck entsprechend einzuschränken, sofern sich das Gesetz gemessen an seinem Zweck als planwidrig zu weitgehend erweist. Hingegen kommt eine teleologische Reduktion grundsätzlich dann nicht in Betracht, wenn der weite Wortlaut der Vorschrift Folge einer bewussten rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers ist (vgl. BFH-Urteile vom 27. März 2007 VIII R 25/05, BStBl II 2008, 298, vom 4. Dezember 2001 III R 47/00, BStBl II 2002, 195; vom 17. Februar 1994 VIII R 30/92, BStBl II 1994, 938 und vom 1. März 2005 VIII R 25/02, BStBl II 2005, 436, m.w.N.).

41

b) Im Streitfall lässt die Gesetzesbegründung darauf schließen, dass der Wortlaut der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG von dem Sinn und Zweck des Gesetzes abweicht und der weit gefasste Wortlaut den Willen des Gesetzgebers planwidrig umsetzt.

42

aa) Nach der Gesetzesbegründung soll § 6 Abs. 5 Satz 5 und Satz 6 EStG nicht nur das Überspringen stiller Reserven auf Kapitalgesellschaften verhindern. Vielmehr soll generell das Verfügen über Wirtschaftsgüter ohne Teilwertrealisation durch Verkäufe von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter Nutzung der Vorteile, die durch die Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren entstehen, vermieden werden (Drs 14/6882, S. 33 zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz - UntStFG).

43

bb) Der Gesetzgeber wollte somit Gestaltungen entgegenwirken, bei denen stille Reserven einzelner Wirtschaftsgüter auf Anteile an Kapitalgesellschaften verlagert und nachfolgend die Anteile an der Kapitalgesellschaft unter Nutzung der Vorteile veräußert werden, die durch die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens - bzw. nachfolgend des Teileinkünfteverfahrens - entstanden sind, wie die Tarifiermäßigung sowie Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. 8 b KStG (Ehmke in Blümich, EStG, § 6 Rz. 1361; Niehus/Wilke, HHR, EStG, § 6 Rz. 1502 und 1650; Heerdt, Ubg 2018, 70ff). Bei den Regelungen der §§ 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG handelt es sich somit um typisierende Missbrauchsvermeidungsvorschriften (Heerdt, Ubg 2018, 71; Niehus/Wilke, HHR, EStG, § 6 Rz. 1670).

44

cc) Dabei ist die Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG als ergänzende Regelung der Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG zu verstehen, da sich die Rechtsfolge dieser Regelung durch Gestaltungen vermeiden ließe, in denen sich ein Körperschaftsteuersubjekt erst nach der Buchwertübertragung an dem Rechtsträger beteiligt, auf die Wirtschaftsgüter übergegangen sind. Dies verhindert § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, der anordnet, dass auch die spätere Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts an den stillen Reserven dazu führt, dass rückwirkend der Teilwert anzusetzen ist.

45

dd) Hiervon ausgehend, ist der Wortlaut des Satz 6 jedenfalls dann einzuschränken, wenn - wie im Streitfall - infolge der nachträglichen Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft an den vorher übertragenen Wirtschaftsgütern keine stillen Reserven auf ein Körperschaftsteuersubjekt übergehen. Der Erwerb der Kommanditanteile an der D-GmbH & Co.KG, der zur Folge hatte, dass ein Anteil der E-AG an den zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu Buchwerten übertragenen Wirtschaftsgütern begründet bzw. erhöht wurde, erfolgte unstreitig zu einem fremdüblichen Entgelt. Da somit ein Vorgang mit Realisation der stillen Reserven vorliegt, ist insoweit eine Verlagerung von stillen Reserven auf die Kapitalgesellschaft (E-AG) ausgeschlossen (vgl. Heerdt, Ubg 2018, 70ff; Niehus/Wilke, HHR, EStG, § 6 Rz. 1675; a.A. Kulosa in Schmidt, EStG, 38. Auflage, § 6 Rz. 726).

46

ee) Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber in bewusster politischer Entscheidung einen rückwirkenden Teilwertansatz für den vorliegenden Fall einer Teilwertrealisation anordnen wollte, sind nicht ersichtlich.

47

(1) Insbesondere steht einer teleologischen Reduktion nicht entgegen, dass in der Folge die Besteuerung der Aufdeckung der stillen Reserven auf der Ebene der D-GmbH & Co.KG erfolgt und nicht unmittelbar bei der übertragenden Klägerin. Es ist nicht Zweck der Regelung des § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG dies zu verhindern (vgl. Niehus/Wilke, HHR, EStG, § 6 Rz. 1675).

48

(2) Soweit das Finanzamt anführt, dass es dem Zweck des § 6 Abs. 5 EStG nicht entspreche, wenn die Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter der Vorbereitung einer Veräußerung dient, ist dem entgegenzuhalten, dass ein rückwirkender Teilwertansatz bei Veräußerung vorher übertragener Wirtschaftsgüter von der - im Streitfall nicht einschlägigen - Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG angeordnet wird. Zweck der Regelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist der Ausschluss der Buchwertfortführung in Fällen, in denen die frühere Übertragung nicht der Umstrukturierung unter Erhaltung der Betriebsstruktur, sondern der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme dient. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG wirkt insoweit wie eine unwiderlegbare Vermutung (vgl. Drs. 14/6882, S. 33; Kulosa in Schmidt, EStG, 38. Auflage, § 6 Rz. 715). Dagegen sieht das Gesetz keinen rückwirkenden Teilwertansatz vor, wenn nicht das übertragene Wirtschaftsgut veräußert wird, sondern ein Gesellschafter seine Beteiligung an der Mitunternehmerschaft veräußert. Hier können dann zwar die Regelungen des § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG zur Anwendung kommen. Zweck dieser Vorschriften ist jedoch allein die Verhinderung des Übergangs stiller Reserven auf Körperschaften.

49

4. Die Übertragung der Berechnung der steuerlichen Auswirkungen auf das Finanzamt erfolgt nach § 100 Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO).

50

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

51

6. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).