

Trennungstheorie vs. Einheitstheorie - Neue Runde

Gericht/Az:	BFH, Urteil vom 11.12.2025 IV R 17/23	
Fundstelle:	Abrufbar	unter:
	www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202620054/ (Stand: 20.02.2026)	
Gesetz:	§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	
Streitfrage:	Gilt bei teilentgeltlichen Übertragungen im Betriebsvermögen die sog. (strenge) Trennungstheorie oder die sog. Einheitstheorie (auch modifizierte Trennungstheorie genannt)?	

Erneut beschäftigt die Frage, wie teilentgeltliche Übertragungen einzelner Wirtschaftsgüter zu behandeln sind, den BFH. Das Grundproblem wird zum besseren Verständnis mittels eines Falles dargestellt, welcher sich am Urteilsfall orientiert:

Sachverhalt (Grundfall)

Ein Grundstück im Sonder-Betriebsvermögen (Buchwert 920.000 €; Verkehrswert 1.100.000 €) wird nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen ein Entgelt i. H. des Buchwertes von 920.000 € überführt.

Teilentgeltliche Übertragung

Stellungnahme

Die Finanzverwaltung (und der X. Senat des BFH in einer vergangenen Entscheidung¹) war im vorstehenden Fall der Auffassung, der Vorgang sei in einer Quote von 920/1.100 entgeltlich, mithin kommt es zur Aufdeckung von stillen Reserven i. H. von $1.100.000 \text{ €} - 920.000 \text{ €} = 180.000 \text{ €} \times 920/1.100 = 150.545 \text{ €}$ (sog. strenge Trennungstheorie). Nach der sog. strengen Trennungstheorie ist ein teilentgeltlicher Vorgang in einen entgeltlichen Teil (Veräußerung des Wirtschaftsguts unter Aufdeckung der stillen Reserven) und einen unentgeltlichen Teil (Buchwertübertragung, hier nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG) aufzuteilen. Zur Ermittlung der Entgeltlichkeitsquote wird das Teilentgelt ins Verhältnis zum Verkehrswert des Wirtschaftsguts gesetzt. Auch der Buchwert wird in diesem Verhältnis aufgeteilt, sodass dem Teilentgelt nur ein anteiliger Buchwert gegenübergestellt wird². Durch diese Berechnungsweise ergibt sich aus dem entgeltlichen Teil des Geschäfts stets ein anteiliger Gewinn (wenn der Verkehrswert höher als der Buchwert ist) oder anteiliger Verlust (wenn der Verkehrswert niedriger als der Buchwert ist)³.

Strenge Trennungstheorie

¹ BFH, Beschluss v. 27.10.2015 X R 28/12, BStBl 2016 II S. 81.

² BFH, Beschluss v. 27.10.2015 X R 28/12, BStBl 2016 II S. 81, Rz. 32, 42, 51; BMF, Schreiben v. 8.12.2011, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 15; v. 12.9.2013, BStBl 2013 I S. 1164; Veas, DStR 2013 S. 681; Dornheim, FR 2014 S. 869; Steger, NWB 2023 S. 2926.

³ Vgl. z. B. Steger, NWB 2023 S. 2926.

**Modifizierte
Trennungstheorie**

Der IV. Senat des BFH⁴ ist hingegen (weiterhin) der Auffassung, dass eine Buchwertübertragung erfolgt, weil das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt⁵. Interessant ist, dass er allerdings nicht - wie bei der klassischen Einheitstheorie - von einem rein unentgeltlichen Fall ausgeht. Vielmehr sieht der IV. Senat im Besprechungsurteil ebenso eine teilentgeltliche Übertragung (wie auch bei der strengen Trennungstheorie) und teilt diese in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auf. Er ordnet jedoch den Buchwert des Wirtschaftsguts dem Teilentgelt in anderer Weise zu. Demnach sei der Buchwert dem entgeltlichen Teil bis zur Höhe des Teilentgelts zuzuordnen (modifizierte Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts)⁶. Dies führt dazu, dass ein Gewinn nur entsteht, wenn und soweit das Entgelt den Buchwert übersteigt⁷. Somit ist im Beispielssachverhalt eine Buchwertfortführung möglich. Zu den zahlenmäßigen Auswirkungen wird auf die untenstehenden Varianten verwiesen.

Im Ergebnis bedeutete dies, dass keine stille Reserven aufzudecken waren.

Damit ist die Frage, Einheitstheorie oder Trennungstheorie um eine weitere Entscheidung reicher. Dass dies der letzte Akt ist, muss bezweifelt werden.

**In der
Vergangenheit:
Keine Entscheidung
des Großen
Senates**

Es sei daran erinnert: Zur Klärung der Rechtsfrage, hatte der X. Senat den Großen Senat⁸ des BFH angerufen⁹. Überraschend hatte die Finanzverwaltung in dem damaligen Streitfall dem Klagebegehren statt gegeben, folglich die Einheitstheorie angewendet. Das Verfahren am Großen Senat blieb in der Folge ohne Entscheidung¹⁰. Man muss sich nun aber fragen: Warum legt denn der IV. Senat dem Großen Senat die Frage nicht vor, wenn die Rechtslage unklar ist und (vermeintlich) divergierende Auffassungen innerhalb des BFH bestehen. Dies begründet der IV. Senat im Besprechungsurteil wie folgt¹¹:

**Warum keine
Anrufung des
Großen Senats?**

- Ein Vorlagegrund nach § 11 Abs. 2 FGO (Vorlagenotwendigkeit, wenn ein Senat von der Rechtsprechung eines anderen Senates abweichen will) existiere nicht: Der vorstehende genannte Vorlagebeschluss nach § 11 Abs. 4 FGO des X. Senats des BFH, in dem der X. Senat im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG die strenge Trennungstheorie als vorzugswürdig beurteilt hat, sei keine abweichende

⁴ So auch bereits BFH, Urteile v. 21.6.2012 IV R 1/08, BFH/NV 2012 S. 1536; v. 19.9.2012 IV R 11/12, BFH/NV 2012 S. 1880.

⁵ Allerdings erging ein Nichtanwendungserlass; vgl. BMF, Schreiben v. 12.9.2013 IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2013 I S. 1164.

⁶ Vgl. dazu Förster, DB 2013 S. 2047; Graw, FR 2015 S. 260. Alternativ kann auch nach einer anderen Lesart der Buchwert ausschließlich dem entgeltlichen Teil des Geschäfts gegenübergestellt werden. Danach entsteht bei einem Entgelt unterhalb des Buchwerts aus dem entgeltlichen Teil ein Verlust, der wiederum durch einen Gewinn aus dem unentgeltlichen Teil kompensiert wird (modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag, vgl. Wittwer, Report des Hauptverbands der landwirtschaftlichen Buchstellen 2014 S. 124). Von dieser Überlegung distanziert sich der BFH jedoch im Besprechungsurteil in Rz. 36.

⁷ Prinz/Hütig, DB 2012 S. 2597; Wit, DStR 2012 S. 1500; Strahl, FR 2013 S. 322; Wendt, DB 2013 S. 834; Strahl, FR 2014 S. 763.

⁸ Az. GrS 1/16.

⁹ BFH, Beschluss v. 27.10.2015 X R 28/12, BStBl 2016 II S. 81.

¹⁰ BFH, Beschluss v. 30.10.2018 X R 28/12, BFH/NV 2019 S. 39.

¹¹ Vgl. Rz. 68 ff. des Besprechungsurteils.

Entscheidung i. S. des § 11 Abs. 2 FGO. Warum? Scheinbar weil der Fall § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG betraf, der jetzige Streitfall aber § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG. Im Übrigen habe der X. Senat den vorbezeichneten Vorlagebeschluss wieder aufgehoben - dass dies aber nur durch Erledigung der Rechtssache durch die Finanzverwaltung erfolgte, bleibt hierbei unerwähnt.

- Auch ein Vorlagegrund nach § 11 Abs. 4 FGO (Vorlagemöglichkeit, wenn ein Senat die Rechtsfrage für grundsätzlich von Bedeutung hält) liege nicht vor: Es sei Ermessen des Senates, ob ein solcher Grund vorliege. Der Gesetzgeber habe dem entscheidenden Senat einen diesbezüglichen Beurteilungsspielraum eingeräumt. Der erkennende Senat übt sein Ermessen dahingehend aus, von einer Vorlage an den Großen Senat des BFH abzusehen.
- Auch eine Vorlage an den Großen Senat des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung sei nicht geboten. Hierbei sei zu bedenken, dass der Hauptanwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG im Bereich der (gewerblichen) Mitunternehmerschaften liege, für welche gerade der IV. Senat zuständig ist. Die vorstehend genannte Rechtsfrage kann zwar auch für andere Senate des BFH entscheidungserheblich werden, sodass auch die (latente) Gefahr einer Abweichung besteht. Es wird dann aber die Aufgabe des (abweichenden) Senats sein, der Vorlagepflicht nach § 11 Abs. 2 FGO nachzukommen. Was der X. Senat im o. g. Verfahren auch tat.

Die obenstehende Klarstellung des BFH, dass der Urteilsfall einen teilentgeltlichen Vorgang darstellt, hat weitreichende Auswirkungen, wie nachfolgende Fälle aufzeigen sollen.

Wenn man weiter denkt, hat das Urteil weitreichende Folgen

Sachverhalt 2 (Varianten)

Wie im Grundfall gilt: Ein Grundstück im Sonder-Betriebsvermögen (Buchwert 920.000 €; Verkehrswert 1.100.000 €) wird nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen ein Entgelt überführt. Das Entgelt beträgt:

- a) 550.000 € (unter Buchwert)
- b) 920.000 € (Buchwert)
- c) 1.000.000 € (über Buchwert, aber unter Verkehrswert)

Stellungnahme

Alle drei Fälle sind teilentgeltlich, weil nicht der volle Verkehrswert bezahlt wird. Damit muss der Vorgang jeweils in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufgespalten werden. Die Entgeltlichkeitsquoten berechnen sich anhand des Entgelts zum Verkehrswert und betragen demnach:

- a) $550/1.100 = 50 \%$
- b) $920/1.100 = 83,6 \%$
- c) $1.000/1.100 = 90,9 \%$

Variante a: Entgelt unter Buchwert**Stellungnahme Variante a**

Der Buchwert von 920.000 € ist primär dem entgeltlichen Teil zuzuordnen. Damit ergibt sich im entgeltlichen Teil ein Gewinn von 550.000 € $\therefore$ 550.000 € = 0 €. Der Rest-Buchwert von 920.000 € $\therefore$ 550.000 € = 370.000 € entfällt auf den unentgeltlichen Teil. Im Ergebnis steht das Wirtschaftsgut mit 550.000 € (entgeltlicher Teil) + 370.000 € (unentgeltlicher Teil) = 920.000 € zu Buche.

Wer nun denkt, damit würde sich doch nichts ändern, irrt. Die Teilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil hat weitreichende Auswirkungen. Für den entgeltlichen Teil startet eine neue AfA-Reihe, für den unentgeltlichen Teil wird die bisherige fortgeführt. Ebenso startet im Hinblick auf § 6b EStG für den entgeltlichen Teil eine neue Vorbesitzzeit. Auch kann für den entgeltlichen Teil bei künftigen Aufwendungen § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gelten - all dies jedoch nicht für den unentgeltlichen Teil, der faktisch zu einer echten Buchwertfortführung führt.

Der unentgeltliche Teil kann jedoch Sperrfristverhaftet nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sein. Insoweit besteht somit eine Sperrfristgefahr für: 1.100.000 € (Verkehrswert) $\therefore$ 550.000 € (Teil-Entgelt) = 550.000 € $\therefore$ 370.000 € (auf den unentgeltlichen Teil entfallender Buchwert) = 180.000 €. Ebenso können diese 180.000 € der Körperschaftsteuerklausel des § 6 Abs. 5 Satz 5 ff. EStG unterliegen, wenn und soweit stille Reserven auf andere Körperschaften übertragen werden.

Variante b: Entgelt ist Buchwert**Stellungnahme Variante b**

Der Buchwert von 920.000 € ist primär dem entgeltlichen Teil zuzuordnen. Damit ergibt sich im entgeltlichen Teil ein Gewinn von 920.000 € $\therefore$ 920.000 € = 0 €. Der Rest-Buchwert von 920.000 € $\therefore$ 920.000 € = 0 € entfällt auf den unentgeltlichen Teil. Im Ergebnis steht das Wirtschaftsgut mit 920.000 € (entgeltlicher Teil) + 0 € (unentgeltlicher Teil) = 920.000 € zu Buche.

Auch hier gilt: Für den entgeltlichen Teil startet eine neue AfA-Reihe, für den unentgeltlichen Teil wird die bisherige fortgeführt. Ebenso startet im Hinblick auf § 6b EStG für den entgeltlichen Teil eine neue Vorbesitzzeit. Auch kann für den entgeltlichen Teil bei künftigen Aufwendungen § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gelten - all dies jedoch nicht für den unentgeltlichen Teil. Der unentgeltliche Teil kann jedoch sperrfristverhaftet nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sein. Insoweit besteht weiterhin eine Sperrfristgefahr für 1.100.000 € (Verkehrswert) $\therefore$ 920.000 € (Teil-Entgelt) = 180.000 € $\therefore$ 0 € (auf den unentgeltlichen Teil entfallender Buchwert) = 180.000 €. Ebenso können diese 180.000 € der Körperschaftsteuerklausel des § 6 Abs. 5 Satz 5 ff. EStG unterliegen, wenn und soweit stille Reserven auf andere Körperschaften übertragen werden.

Variante c: Entgelt zwischen Buchwert und Verkehrswert**Stellungnahme Variante c**

Der Buchwert von 920.000 € ist primär dem entgeltlichen Teil zuzuordnen. Damit ergibt sich im entgeltlichen Teil ein Gewinn von 1.000.000 € $\therefore$ 920.000 € = 80.000 €. Der Rest-Buchwert von 920.000 € $\therefore$ 920.000 € = 0 € entfällt auf den unentgeltlichen Teil. Im Ergebnis steht das Wirtschaftsgut mit 1.000.000 € (entgeltlicher Teil) + 0 € (unentgeltlicher Teil) = 1.000.000 € zu Buche.

Auch hier gilt: Für den entgeltlichen Teil startet eine neue AfA-Reihe, für den unentgeltlichen Teil wird die bisherige fortgeführt. Ebenso startet im Hinblick auf § 6b EStG für den entgeltlichen Teil eine neue Vorbesitzzeit. Auch kann für den entgeltlichen Teil bei künftigen Aufwendungen § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gelten - all dies jedoch nicht für den unentgeltlichen Teil. Der unentgeltliche Teil kann jedoch sperrfristverhaftet nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sein. Insoweit besteht eine Sperrfristgefahr für 1.100.000 € (Verkehrswert) ./ 1.000.000 € (Teil-Entgelt) = 100.000 € ./ 0 € (auf den unentgeltlichen Teil entfallender Buchwert) = 100.000 €. Ebenso können diese 100.000 € der Körperschaftsteuerklausel des § 6 Abs. 5 Satz 5 ff. EStG unterliegen, wenn und soweit stille Reserven auf andere Körperschaften übertragen werden.

Praxishinweise
1. Es bleibt abzuwarten, wie der Gesetzgeber reagiert. Es war bereits im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2025 eine Überlegung¹², den Zusatz <i>„erfolgt die Übertragung gegen ein Entgelt, das niedriger ist als der gemeine Wert, wird dem entgeltlichen Teil der Übertragung der Anteil des Buchwerts zugeordnet, der sich aus dem Verhältnis des Entgelts zum gemeinen Wert ergibt“</i> ins Gesetz aufzunehmen. Auch wenn dies final nicht umgesetzt wurde, muss beobachtet werden, ob der Gesetzgeber dies nun nicht aufgrund des Besprechungsurteils nachholt. 2. Wenn die Verwaltung wie auch bei den bisherigen Entscheidungen reagiert, wird ein Nichtanwendungserlass folgen. Dann bliebe in entsprechenden Fällen nur der Weg der Klage. 3. Wenigstens besteht beim Privatvermögen Einigkeit beim BFH: Bei der teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens (auch i. R. des § 17 EStG) gilt weiterhin und bislang unstrittig die Trennungstheorie¹³.

Nimmt sich der Gesetzgeber dem Problem an

Einigkeit im Privatvermögen

Impressum

www.neufang-akademie.de

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de

¹² Vgl. BR-Drucksache 550/25.

¹³ Beispielhaft BFH, Urteile v. 24.4.1991 XI R 5/83, BStBl 1991 II S. 793; v. 17.7.1980 IV R 15/76, BStBl 1981 II S. 11.