Praktische Auswirkungen der Übernahme der modifizierten Trennungstheorie durch die Verwaltung - Teilentgelte werden komplexer

Verwaltungs-anweisung:	BMF, Schreiben vom 20.10.2026 IV C 6 - S 2241/00066/022/040
Fundstelle:	Abrufbar unter: www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2026-10-20-anwen-modifizierte-trennungstheorie.pdf
Problemstellung:	Wie ist die teilentgeltliche Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens jetzt zu behandeln, und worin unterscheidet sie sich von der Übertragung eines Betriebs einerseits und von der Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens andererseits?

Der Streit ist beendet

Seit 2012 vertritt der IV. Senat des BFH, dass eine teilentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erst dann zu einem Gewinn führt, wenn das Entgelt den Buchwert übersteigt[1]. Die Finanzverwaltung hat dies bislang nie akzeptiert und das Urteil mit einem Nichtanwendungserlass versehen[2]. Nachdem der IV. Senat seine Linie aber mit Urteil vom 11.12.2025 bestätigt hat[3], gibt das BMF mit Schreiben vom 20.10.2026 nach[4]. Kurzum: Stille Reserven werden bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nur noch aufgedeckt, wenn und soweit das Entgelt den Buchwert übersteigt.

Praxishinweis
Die Thematik stellen wir ausführlich auch in unserem Seminar „Veranlagung 2026 - Rechtsänderungen 2026/2027“ dar. Termine und Buchungsmöglichkeiten finden Sie unter: **https://neufang-akademie.de/veranlagung**

Aufteilung bleibt

Damit bleibt aber nicht alles beim Alten. Denn BFH und BMF behandeln den Vorgang weiterhin als teilentgeltlich und teilen ihn in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auf[5]. Geändert hat sich nur, wie der Buchwert den beiden Teilen zugeordnet wird. Wer daraus schließt, eine Übertragung zum Buchwert sei immer ein Nullsummenspiel, übersieht die Folgen beim Erwerber. Für den entgeltlichen Teil beginnen eine neue AfA und neue Fristen.

---

1 BFH, Urteil v. 19.9.2012 IV R 11/12, BFH/NV 2012 S. 1880; vgl. BerP 12/2012 S. 17.
2 BMF, Schreiben v. 12.9.2013 IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2013 I S. 1164; vgl. BerP 11/2013 S. 10.
3 BFH, Urteil v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517; vgl. BerP 5/2026 S. 288.
4 BMF, Schreiben v. 20.10.2026 IV C 6 - S 2241/00066/022/040.
5 BFH, Urteil v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517, Rz. 34, 59 f.

In unserem Beitrag stellen wir zunächst das BMF-Schreiben vor. Danach werden die drei Regelungen nebeneinandergestellt, die für teilentgeltliche Übertragungen gelten: die Einheitstheorie beim Betrieb, die modifizierte Trennungstheorie beim Einzelwirtschaftsgut des Betriebsvermögens und die strenge Trennungstheorie im Privatvermögen. Ein durchgehendes Zahlenbeispiel zeigt, wie sich Gewinn, Wertansatz und AfA jeweils entwickeln.

1. Was das BMF-Schreiben regelt

1.1 Neufassung von Rz. 15

Teilentgelt

Das BMF fasst Rz. 15 des Schreibens zu § 6 Abs. 5 EStG neu[6]. Teilentgeltlich ist eine Übertragung, wenn eine Gegenleistung erbracht wird, deren Wert unter dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts liegt. Gegenleistung kann die Hingabe von Aktiva (z. B. Geld), die Übernahme von Passiva (z. B. Verbindlichkeiten) und die Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten sein. Soweit die Übertragung entgeltlich ist, liegt eine Veräußerung vor. Für den unentgeltlichen Teil ist der Buchwert fortzuführen.

Gewinn erst über dem Buchwert

Stille Reserven werden nur aufgedeckt, soweit die Gegenleistung, die nicht in Gesellschaftsrechten besteht, den Buchwert übersteigt. Das BMF zeigt das an einem Pkw (Buchwert 1.000 €, Verkehrswert 10.000 €), den A ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten aus seinem Einzelunternehmen in die AB-OHG überträgt:

- Übernimmt die OHG ein Darlehen von 3.000 €, entsteht bei A ein Gewinn von 2.000 €. Die OHG aktiviert den Pkw mit 3.000 €.
- Zahlt die OHG 900 €, entsteht kein Gewinn. In Höhe von 100 € liegt eine Entnahme vor. Die OHG aktiviert den Pkw mit 1.000 €, das sind Anschaffungskosten von 900 € zuzüglich einer Einlage von 100 € aus dem Anteil der unentgeltlichen Übertragung.

Nicht auf Nr. 2 beschränkt

Der BFH hat über einen Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG entschieden, also eine Übertragung aus dem Sonder-Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft[7]. Das BMF-Schreiben geht darüber hinaus. Die Neufassung von Rz. 15 ist allgemein formuliert; und die Beispiele betreffen selbst Übertragungen aus dem Einzelunternehmen in das Gesamthandsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG. Das BMF übernimmt damit die Prinzipien des BFH für den gesamten Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG.

Außerhalb von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ändert sich nichts. Überträgt der Unternehmer ein einzelnes Wirtschaftsgut aus privaten Gründen verbilligt

---

6 BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 15 i. d. Fassung des BMF, Schreiben v. 20.10.2026 IV C 6 - S 2241/00066/022/040, Abschn. I.

7 BFH, Urteil v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517, Leitsatz 1.

unmittelbar auf sein Kind, liegt eine Entnahme vor, soweit die Verbilligung reicht. Alle stillen Reserven sind aufzudecken[8].

1.2 Stille Lasten

Kein Verlust bei Teilentgelt

Neu ist die Aussage der Verwaltung zu den stillen Lasten. Liegt der Verkehrswert unter dem Buchwert, realisiert der Übertragende bei einer teilentgeltlichen Übertragung keinen Verlust. Das ist in sich konsequent, denn wenn bei Übertragungen unterhalb des Buchwerts keine stillen Reserven realisiert werden, können im Ergebnis auch keine stillen Lasten (also Verluste realisiert) gehoben werden.

Wird beispielsweise bei einem Buchwert von 1.000 € und einem Verkehrswert von 500 € ein Entgelt von 400 € entrichtet, liegt in Höhe von 600 € eine Entnahme vor. Die OHG aktiviert den Pkw mit 1.000 €.

Verlust nur bei Vollentgelt

Zahlt die OHG den vollen Verkehrswert von 500 €, ist die Übertragung vollentgeltlich und § 6 Abs. 5 EStG nicht anwendbar. A realisiert dann einen Veräußerungsverlust von 500 €. Dazu passt die Neufassung von Rz. 38: Soweit es nach Rz. 15 zur Aufdeckung stiller Reserven kommt, findet § 6 Abs. 5 EStG keine Anwendung[9].

1.3 Aufhebung und Übergangsregelung

Nichtanwendungserlass aufgehoben

Das BMF-Schreiben vom 12.9.2013, mit dem die Verwaltung die Rechtsprechung des IV. Senats nicht anwandte, ist aufgehoben[10].

Wahlrecht für Altfälle

Die Neuregelung gilt in allen offenen Fällen. Für teilentgeltliche Übertragungen vor dem 19.2.2026, dem Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils, können Übertragender und Übernehmer gemeinsam und unwiderruflich beantragen, weiterhin die strenge Trennungstheorie anzuwenden. Der Antrag ist beim Finanzamt des Übertragenden zu stellen[11].

2. Drei Übertragungsfälle, drei Theorien

2.1 Überblick

Je nach Gegenstand und Vermögenszugehörigkeit andere Regeln

Wie eine teilentgeltliche Übertragung zu behandeln ist, hängt davon ab, was übertragen wird. Die Übersicht stellt die drei Regelungen nebeneinander:

---

8 BFH, Urteil v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517, Rz. 40; BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 34; Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 6 Rz. 134 und 137.

9 BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 38 i. d. Fassung des BMF, Schreiben v. 20.10.2026 IV C 6 - S 2241/00066/022/040, Abschn. I.

10 BMF, Schreiben v. 20.10.2026 IV C 6 - S 2241/00066/022/040, Abschn. II.

11 BMF, Schreiben v. 20.10.2026 IV C 6 - S 2241/00066/022/040, Abschn. III.

Einheitstheorie

	Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil	Einzelwirtschaftsgut des Betriebsvermögens	Einzelwirtschaftsgut des Privatvermögens
Theorie	Einheitstheorie	Modifizierte Trennungstheorie	Strenge Trennungstheorie
Übernommene Schulden sind…	Kein Entgelt	Entgelt	Entgelt
Aufteilung in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil	Nein	Ja, Buchwert vorrangig zum entgeltlichen Teil	Ja, Buchwert bzw. Anschaffungskosten nach der Quote
Gewinn	Nur wenn Entgelt > Kapitalkonto	Nur soweit Entgelt > Buchwert	Immer anteilig, steuerbar nur nach §§ 17, 23 EStG
Wertansatz beim Erwerber	Buchwert, ggf. Aufstockung	Anschaffungskosten + Rest-Buchwert	Anschaffungskosten + anteilig fortgeführte Anschaffungskosten

Bei Sachgesamtheiten entsteht ein Gewinn nur, soweit das Entgelt das Kapitalkonto übersteigt. Übernommene betriebliche Schulden gehören zur übertragenen Einheit und sind kein Entgelt[12]. Übersteigt das Entgelt das Kapitalkonto, ist der Erwerb insgesamt entgeltlich[13].

Strenge Trennungstheorie

Im Privatvermögen wendet der BFH ständig die strenge Trennungstheorie an[14]. Der IV. Senat hält das nicht für übertragbar, weil Veräußerungen im Privatvermögen grundsätzlich nicht steuerbar sind. Die Aufteilung dient dort dazu, den ausnahmsweise steuerbaren Teil zu ermitteln.

Schulden zählen unterschiedlich

Ein Unterschied wird in der Praxis leicht übersehen. Wer einen Betrieb mit seinen Schulden übernimmt, leistet dadurch kein Entgelt. Wer ein einzelnes Wirtschaftsgut zusammen mit der zugehörigen Verbindlichkeit übernimmt, leistet dagegen ein Entgelt in Höhe der Verbindlichkeit.

2.2 Ausgangsfall

Um die Auswirkungen der unterschiedlichen Wege darzustellen, gehen wir von folgendem Fallbeispiel aus:

> **Sachverhalt**
> A hat im Januar 2023 ein neu errichtetes Gebäude unmittelbar nach dessen Fertigstellung für 1.000.000 € angeschafft und schreibt es mit 3 % (30.000 € jährlich) ab. Zum 31.12.2026 betragen der Buchwert bzw. die fortgeführten Anschaffungskosten 880.000 €, der Verkehrswert 1.100.000 €. Die stillen Reserven belaufen sich auf 220.000 €. Bei unveränderter AfA ist das Gebäude in 29,33 Jahren abgeschrieben (880.000 € / 30.000 €).

---

12 BFH, Urteil v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517, Rz. 46, juris; BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 35, 38; BerP 9/2026 S. 577; Wacker, in Schmidt, 45. Aufl., § 16 Rz. 66.

13 Wacker, in Schmidt, 45. Aufl., § 16 Rz. 70; zur abweichenden Lesart von Rz. 37 des BMF-Schreibens vom 13.1.1993 unten 2.3.

14 BFH, Urteile v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517, Rz. 40 m. w. N.; v. 12.12.2023 IX R 15/23, BFH/NV 2024 S. 664, v. 11.3.2025 IX R 17/24, BStBl 2025 II S. 550; BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 14; BerP 8/2024 S. 468; Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 6 Rz. 137.

Zum 1.1.2027 überträgt A das Gebäude gegen ein Entgelt von

a) 550.000 € (50 % des Verkehrswerts, unterhalb des Buchwertes)
b) 880.000 € (Buchwert)
c) 990.000 € (90 % des Verkehrswerts, oberhalb des Buchwertes)
d) 1.100.000 € (100 % des Verkehrswerts)

Fall 1: Das Gebäude ist die einzige wesentliche Betriebsgrundlage des **Einzelunternehmens** des A. A überträgt den Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn S. Betriebliche Schulden bestehen nicht, das Kapitalkonto beträgt 880.000 €. Das Entgelt ist eine Abstandszahlung an A.

Fall 2: Das Gebäude gehört zum **Betriebsvermögen** des Einzelunternehmens. A überträgt es ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der A-S-OHG, an der A und S je zur Hälfte beteiligt sind (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG).

Fall 3: A hält das Gebäude im **Privatvermögen** und vermietet es. Er überträgt es auf S, der die Vermietung fortführt.

Annahmen

Die AfA beträgt in allen Fällen 3 %, im Betriebsvermögen nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, im Privatvermögen nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG (Fertigstellung nach dem 31.12.2022). Der Grund und Boden ist als eigenes Wirtschaftsgut gesondert zu beurteilen[15] und bleibt hier aus Vereinfachungsgründen außer Betracht.

2.3 Fall 1: Betrieb (Einheitstheorie)

Varianten a) und b): Buchwert-fortführung

In den Varianten a) und b) übersteigt das Entgelt das Kapitalkonto nicht. A erzielt weder einen Gewinn noch einen Verlust, S hat die Buchwerte fortzuführen[16]. Er ist an die Werte des A gebunden (§ 6 Abs. 3 Satz 3 EStG) und setzt die AfA von 30.000 € unverändert fort. Das Gebäude ist weiterhin in 29,33 Jahren abgeschrieben. Die Besitzzeit des A wird für § 6b EStG angerechnet[17]. Eine neue Drei-Jahres-Frist für anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) beginnt mangels Anschaffung nicht[18]. Die Abstandszahlung ändert daran nichts. Nimmt S dafür einen Kredit auf, ist dieser eine Betriebsschuld, die Zinsen sind Betriebsausgabenist dieser nach Verwaltungsauffassung eine Betriebsschuld, die Zinsen sind Betriebsausgaben[19].

Varianten c) und d): entgeltlicher Erwerb

In Variante c) übersteigt das Entgelt das Kapitalkonto um 110.000 €, in Fall d) um 220.000 €. Der Erwerb ist in beiden Fällen voll entgeltlich. A erzielt einen

---

15 BFH, Urteil v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517, Rz. 57.
16 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 38; BerP 9/2026 S. 577; Wacker, in Schmidt, 45. Aufl., § 16 Rz. 68.
17 R 6b.3 Abs. 5 EStR.
18 Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 6 Rz. 384; Wacker, in Schmidt, 45. Aufl., § 16 Rz. 68.
19 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 38; kritisch Wacker, in Schmidt, 45. Aufl., § 16 Rz. 68.

Veräußerungsgewinn von 110.000 € (990.000 € abzgl. 880.000 €) bzw. 220.000 €, der in beiden Fällen nach §§ 16, 34 EStG begünstigt ist. Dies gilt auch in Variante c), obwohl nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden[20]. Gemäß der Einheitstheorie gilt der Fall als voll entgeltlich. Liegen die persönlichen Voraussetzungen vor, wird der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG ungekürzt gewährt[21]; in Variante d) wird der Freibetrag gewährt, aber letztlich aufgrund der Höhe des Gewinns auf 0 € gekürzt. In beiden Fällen ist § 34 EStG möglich.

Der Gewinn gehört in beiden Fällen nicht zum Gewerbeertrag[22].

Aufstockung beim Erwerber

S stockt den Buchwert des Gebäudes in Variante c) um 110.000 € auf 990.000 € auf, in Variante d) auf 1.100.000 €. Aus Vereinfachungsgründen können die Aufstockungsbeträge wie nachträgliche Anschaffungskosten behandelt werden[23]. Bei einem Gebäude mit typisierter AfA erhöht sich dann die Bemessungsgrundlage auf 1.110.000 € in Variante c) und auf 1.100.000 € (Anschaffungskosten, dazu sogleich) in Variante d), der AfA-Satz von 3 % bleibt[24]. S schreibt jährlich 33.300 € in Variante c) und 33.000 € in Variante d) ab, die verbleibende Abschreibungsdauer beträgt 29,73 Jahre in Variante c) und 33,33 Jahre in Variante d).

Praxishinweis

Bemessungsgrundlage über dem Verkehrswert?

Dass die Bemessungsgrundlage in Variante c) mit 1.110.000 € über dem Verkehrswert von 1.100.000 € liegt, ist kein Rechenfehler, sondern Folge der Vereinfachungsregel. Die Bemessungsgrundlage enthält weiterhin die ursprünglichen Anschaffungskosten des A von 1.000.000 €, von denen A bereits 120.000 € abgeschrieben hat. S selbst kann nur seinen Buchwert von 990.000 € abschreiben. Über die gesamte Nutzungsdauer werden damit 1.110.000 € abgesetzt, nämlich die Anschaffungskosten des A und die von A versteuerten 110.000 €. Die Vereinfachung wirkt sich also nur auf die Verteilung aus. Weil der AfA-Satz auf die höhere Bemessungsgrundlage angewendet wird, ist das Gebäude nach 29,73 Jahren abgeschrieben und nicht erst nach 33,33 Jahren wie bei einer neuen AfA-Reihe.

Variante d): Kauf zum Verkehrswert

In Variante d) zahlt S den vollen Verkehrswert. Leistung und Gegenleistung sind wie unter Fremden abgewogen, es liegt keine vorweggenommene Erbfolge mehr vor, sondern eine voll entgeltliche Betriebsveräußerung[25]. Auf diesen Fall ist die Vereinfachungsregel für Aufstockungsbeträge u. E. nicht

---

20 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 35; BerP 9/2026 S. 577.
21 BMF, Schreiben v. 20.12.2005 IV B 2 - S 2242-18/05, BStBl 2006 I S. 7; Wacker, in Schmidt, 45. Aufl., § 16 Rz. 578 und 581.
22 R 7.1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GewStR.
23 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 37; BerP 9/2026 S. 577; Wacker, in Schmidt, 45. Aufl., § 16 Rz. 70.
24 H 7.4 EStH „Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten".
25 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Tz. 2; BerP 9/2026 S. 577.

zugeschnitten. S hat Anschaffungskosten von 1.100.000 € und beginnt eine neue AfA mit 3 %, also 33.000 € jährlich über 33,33 Jahre. Würde man die Vereinfachungsregel auch hier anwenden, ergäbe sich eine Bemessungsgrundlage von 1.220.000 € (1.000.000 € zuzüglich 220.000 €) und eine AfA von 36.600 € jährlich über 30,05 Jahre.

Mehr AfA bei weniger Entgelt

Im Ergebnis schreibt S in Variante c) mit 33.300 € jährlich mehr ab als in Variante d) mit 33.000 €, obwohl er 110.000 € weniger zahlt. Das AfA-Volumen ist in Variante c) mit 990.000 € allerdings um 110.000 € niedriger, es wird nur schneller verbraucht. Dieses Ergebnis beruht auf der Vereinfachungsregel.

Abweichende Lesart von Rz. 37

Rz. 37 des BMF-Schreibens vom 13.1.1993 wird nicht einheitlich verstanden. Überschreiten die Anschaffungskosten das Kapitalkonto, bestimmen sich danach der entgeltlich und der unentgeltlich erworbene Teil der einzelnen Wirtschaftsgüter nach dem Verhältnis der gesamten Anschaffungskosten zum Verkehrswert des Betriebs (Rz. 37, dort Abs. 1). Die Behandlung der Aufstockungsbeträge wie nachträgliche Anschaffungskosten erscheint dort nur als Vereinfachung (Rz. 37, dort Abs. 2). Brähler rechnet deshalb beim Erwerber zunächst mit zwei AfA-Reihen[26]. Auf Variante c) übertragen wäre das Gebäude zu 90 % entgeltlich erworben. Für den unentgeltlichen Teil führte S 10 % der bisherigen AfA fort (3.000 €) und übernähme einen Buchwert von 88.000 €. Die übrigen 902.000 € schriebe er mit 3 % ab (27.060 €). Die AfA läge mit 30.060 € um 3.240 € unter den 33.300 € der Vereinfachungsregel, das AfA-Volumen bliebe mit 990.000 € gleich.

U. E. überzeugt das nicht. Nach der Einheitstheorie wird der Vorgang gerade nicht in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufgespalten. Anschaffungskosten entstehen nur, soweit das Entgelt das Kapitalkonto übersteigt, hier also in Höhe von 110.000 €[27]. Das entspricht der Aufstockung. Die 902.000 € ergeben sich zudem nicht aus Rz. 37 selbst, und die wörtliche Anwendung der Quote geht bereits im Beispiel des BMF nicht auf[28]. Für die Praxis genügt: Rz. 37 Abs. 2 lässt die Aufstockung ausdrücklich zu, S kann also mit 33.300 € rechnen.

2.4 Fall 2: Einzelwirtschaftsgut des Betriebsvermögens (modifizierte Trennungstheorie)

Buchwert geht zuerst an den entgeltlichen Teil

Die Übertragung ist in allen drei Varianten a) bis c) teilentgeltlich, weil die OHG weniger als den Verkehrswert zahlt. Der Buchwert wird nun neu dem entgeltlichen Teil bis zur Höhe des Entgelts zugeordnet. Nur ein danach verbleibender Rest entfällt auf den unentgeltlichen Teil[29]:

---

26 Brähler, StEuerStud 5/2025 S. 318, 327.

27 Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 6 Rz. 137; Wacker, in Schmidt, 45. Aufl., § 16 Rz. 66 und 70, wonach der Übernehmer bei einem Teilentgelt über dem Buchwert sogar wie ein voll entgeltlicher Erwerber zu behandeln ist.

28 Wacker, NWB 1993 S. 2025, 2045 f.

29 BFH, Urteil v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517, Rz. 59 f.; BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV

	a) 550.000 €	b) 880.000 €	c) 990.000 €
Buchwert entgeltlicher Teil	550.000 €	880.000 €	880.000 €
Gewinn A (laufend)	0 €	0 €	110.000 €
Rest-Buchwert unentgeltlicher Teil (Entnahme/Einlage)	330.000 €	0 €	0 €
Wertansatz OHG	880.000 €	880.000 €	990.000 €
Stille Reserven im unentgeltlichen Teil	220.000 €	220.000 €	110.000 €

Laufender Gewinn

Der Gewinn in Variante c) ist laufender Gewinn; gleiches gilt für die voll entgeltliche Variante d), die aus Vereinfachung in der obigen Tabelle nicht dargestellt wurde, weil kein unentgeltlicher Teil vorhanden ist. Der laufende Gewinn unterliegt der Gewerbesteuer, §§ 16, 34 EStG sind nicht anwendbar. Ggü. Fall 1 ist der Gewinn also letztlich gleich hoch, wird aber schlechter besteuert.

Zwei AfA-Reihen

Bei der OHG führt die Aufteilung zu zwei AfA-Reihen mit unterschiedlichen Folgen. Soweit im Rahmen des entgeltlichen Teils neue Anschaffungskosten vorliegen, beginnt eine neue AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 3 % des Entgelts und einer Abschreibungsdauer von 33,33 Jahren. Für den unentgeltlichen Teil führt der Rest-Buchwert auch die bisherige AfA fort[30]. Wie die bisherige Bemessungsgrundlage auf diesen Teil entfällt, regeln weder der BFH noch das BMF.

Offene Frage: Fortführungs-quote

Naheliegend wäre es, die Quote aus dem Privatvermögen zu übernehmen, also das Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert. In Variante a) entfielen dann 50 % der bisherigen Bemessungsgrundlage (500.000 €) mit einer AfA von 15.000 € auf den unentgeltlichen Teil. Der Rest-Buchwert von 330.000 € wäre damit schon nach 22 Jahren verbraucht, gut sieben Jahre vor dem Ende der bisherigen Abschreibungsdauer.

Dieses Ergebnis erscheint sinnwidrig. Daher ist u. E. die bisherige Bemessungsgrundlage im Verhältnis des Rest-Buchwerts zum gesamten Buchwert fortzuführen, hier 330.000 € / 880.000 € = 37,5 %. Die AfA auf den unentgeltlichen Teil beträgt dann 11.250 € (3 % von 375.000 €), und der Rest-Buchwert ist genau nach den verbleibenden 29,33 Jahren verbraucht. Nur so setzt der Erwerber die AfA in dem Umfang fort, in dem er Buchwert übernommen hat.

	a) 550.000 €	b) 880.000 €	c) 990.000 €
AfA entgeltlicher Teil (3 % der Anschaffungskosten)	16.500 €	26.400 €	29.700 €
AfA unentgeltlicher Teil (fortgeführt)	11.250 €	0 €	0 €
AfA OHG insgesamt	27.750 €	26.400 €	29.700 €
zum Vergleich: bisherige AfA bei A	30.000 €	30.000 €	30.000 €

C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 15 i. d. Fassung des BMF, Schreiben v. 20.10.2026 IV C 6 - S 2241/00066/022/040.

30 Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 6 Rz. 813 und § 7 Rz. 110.

Buchwertverkauf streckt die AfA

Variante b) zeigt den Effekt am deutlichsten. Es entsteht kein Gewinn, und der Wertansatz bleibt bei 880.000 €. Trotzdem schreibt die OHG nicht mehr 30.000 € über 29,33 Jahre ab, sondern 26.400 € über 33,33 Jahre. Das AfA-Volumen ist gleich, es verteilt sich aber auf vier Jahre mehr.

Praxishinweis
Bei beweglichen Wirtschaftsgütern tritt dieser Effekt regelmäßig nicht auf, weil sich die AfA für den entgeltlichen Teil nach der tatsächlichen Restnutzungsdauer richtet[31].

Variante d): Vollentgelt

In Variante d) ist die Übertragung vollentgeltlich, § 6 Abs. 5 EStG findet keine Anwendung[32]. A erzielt einen laufenden Gewinn von 220.000 €. Die OHG hat Anschaffungskosten von 1.100.000 € und schreibt jährlich 33.000 € über 33,33 Jahre ab. Einen unentgeltlichen Teil gibt es nicht.

Neue Fristen

Soweit die OHG das Gebäude entgeltlich erworben hat, hat sie es angeschafft. U. E. beginnt für diesen Teil die Sechsjahresfrist des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG neu. Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung in den ersten drei Jahren können anschaffungsnahe Herstellungskosten sein, wenn sie ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten übersteigen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG). In Variante b) liegt die Grenze damit bei 132.000 €. Beides gilt nicht für den unentgeltlichen Teil[33]. Läuft beim Übertragenden noch eine Drei-Jahres-Frist, tritt der Erwerber insoweit allerdings in sie ein. In Variante d) gilt beides für das gesamte Gebäude, die Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG liegt dann bei 165.000 €. In den Varianten a) bis c) zählen dabei nur die Aufwendungen, die auf den entgeltlichen Teil entfallen[34]. Der Rest ist sofort abziehbar.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG: Welche Quote gilt?

Das BMF-Schreiben macht das Thema wichtiger. Entgelte bis zur Höhe des Buchwerts lösen keinen Gewinn mehr aus und dürften daher häufiger vereinbart werden. Die Anschaffung und damit die Drei-Jahres-Frist lösen sie gleichwohl aus. Welche Quote dabei für die Aufwendungen gilt, klären weder der BFH noch das BMF.

U. E. bleibt es beim Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert. R 6.4 EStR stellt auf den entgeltlichen Teil des Erwerbsvorgangs ab. Auch der BFH teilt das Rechtsgeschäft und nicht das Wirtschaftsgut auf und versteht den unentgeltlichen Teil als Differenz zwischen Verkehrswert und Teilentgelt[35]. In Variante b) sind damit 80 % der Aufwendungen mit der Grenze von 132.000 €

---

31 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Tz. 17, BerP 9/2026 S. 577.
32 BMF, Schreiben v. 8.12.2011 IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, Rz. 38 i. d. Fassung des BMF, Schreiben v. 20.10.2026 IV C 6 - S 2241/00066/022/040, Abschn. I; BerP 11/2013 S. 10.
33 BFH, Urteil v. 3.5.2022 IX R 7/21, BStBl 2023 II S. 104; Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 6 Rz. 384 und 813.
34 R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR; Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 6 Rz. 384.
35 BFH, Urteil v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517, Rz. 43, 60.

zu vergleichen. Rechnerisch ergibt das in den Varianten a) bis c) jeweils eine Grenze von 165.000 € Gesamtaufwand. Bei einer Sanierung für 150.000 € entfallen 120.000 € auf den entgeltlichen Teil, die Grenze ist nicht überschritten. Bei 200.000 € sind 160.000 € zu aktivieren, 40.000 € bleiben sofort abziehbar.

Unsere Fortführungsquote für die AfA orientiert sich dagegen am Buchwert. Überträgt man diese Logik, wäre das Gebäude in Variante b) voll entgeltlich erworben, die Grenze läge in den Varianten a) und b) bei 132.000 € Gesamtaufwand und alle Aufwendungen wären zu aktivieren. Bis zu einer Klärung sollten 132.000 € als vorsichtige Planungsgrenze dienen.

Sperrfrist

Für den unentgeltlichen Teil gilt die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG. Veräußert oder entnimmt die OHG das Gebäude innerhalb von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklärung des A für das Übertragungsjahr, ist rückwirkend der Teilwert anzusetzen. U. E. betrifft das nur den unentgeltlichen Teil. In den Varianten a) und b) wären dann stille Reserven von 220.000 €, in Variante c) von 110.000 € nachträglich zu versteuern. Die Sperrfrist greift nicht, wenn die stillen Reserven durch eine Ergänzungsbilanz dem A zugeordnet werden[36]. In Variante d) besteht mangels unentgeltlichen Teils keine Sperrfrist.

2.5 Fall 3: Einzelwirtschaftsgut des Privatvermögens (strenge Trennungstheorie)

Quotale Aufteilung wie bisher

Im Privatvermögen bestimmen sich der entgeltliche und der unentgeltliche Teil nach dem Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert[37]. In diesem Verhältnis werden auch die fortgeführten Anschaffungskosten aufgeteilt. Da zwischen Anschaffung und Übertragung weniger als zehn Jahre liegen, ist der entgeltliche Teil ein privates Veräußerungsgeschäft (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)[38]. Die Anschaffungskosten mindern sich um die AfA (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG).

	a) 550.000 €	b) 880.000 €	c) 990.000 €	d) 1.100.000 €
Entgeltlichkeitsquote	50 %	80 %	90 %	100 %
anteilige fortgeführte Anschaffungskosten	440.000 €	704.000 €	792.000 €	880.000 €
Gewinn A (§ 23 EStG)	110.000 €	176.000 €	198.000 €	220.000 €
fortgeführte Anschaffungskosten unentgeltlicher Teil	440.000 €	176.000 €	88.000 €	0 €
AfA S entgeltlicher Teil (3 % der Anschaffungskosten)	16.500 €	26.400 €	29.700 €	33.000 €
AfA S unentgeltlicher Teil (§ 11d Abs. 1 EStDV)	15.000 €	6.000 €	3.000 €	0 €
AfA S insgesamt	31.500 €	32.400 €	32.700 €	33.000 €

36 BFH, Urteil v. 11.12.2025 IV R 17/23, BFH/NV 2026 S. 517, Rz. 49.
37 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 14; BerP 9/2026 S. 577.
38 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 23; BerP 9/2026 S. 577.

Zwei AfA-Reihen

S hat für den entgeltlichen Teil Anschaffungskosten in Höhe des Entgelts, die er mit 3 % abschreibt. Für den unentgeltlichen Teil führt er die AfA des A anteilig fort[39]. Hier stimmen Quote und Restdauer überein: Der unentgeltliche Teil ist in den Varianten a) bis c) nach 29,33 Jahren abgeschrieben. In Variante d) entfällt die zweite AfA-Reihe, S schreibt allein seine Anschaffungskosten von 1.100.000 € ab.

Gewinn auch unter den Anschaffungskosten

Bemerkenswert ist Variante a). A erhält 550.000 € und damit weniger als seine fortgeführten Anschaffungskosten von 880.000 €. Trotzdem versteuert er 110.000 €. Für S beginnt beim entgeltlich erworbenen Teil eine neue Zehnjahresfrist, beim unentgeltlich erworbenen Teil wird ihm die Anschaffung durch A zugerechnet (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Praxishinweis
§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gilt über § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auch bei Vermietungseinkünften, nach Verwaltungsauffassung aber nur bezogen auf den entgeltlich erworbenen Teil[40].

3. Die Fälle im Vergleich

Ergebnisse

Die Übersicht stellt die Ergebnisse zusammen. Zum Vergleich ist die bisherige Verwaltungsauffassung (strenge Trennungstheorie im Betriebsvermögen) aufgeführt:

	Fall 1 Betrieb	Fall 2 BV neu	Fall 2 BV bisher	Fall 3 PV
a) Gewinn	0 €	0 €	110.000 €	110.000 €
a) Wertansatz Erwerber	880.000 €	880.000 €	990.000 €	990.000 €
a) AfA jährlich	30.000 €	27.750 €	31.500 €	31.500 €
b) Gewinn	0 €	0 €	176.000 €	176.000 €
b) Wertansatz Erwerber	880.000 €	880.000 €	1.056.000 €	1.056.000 €
b) AfA jährlich	30.000 €	26.400 €	32.400 €	32.400 €
c) Gewinn	110.000 € (§§ 16, 34)	110.000 € (laufend)	198.000 € (laufend)	198.000 € (§ 23)
c) Wertansatz Erwerber	990.000 €	990.000 €	1.078.000 €	1.078.000 €
c) AfA jährlich	33.300 €	29.700 €	32.700 €	32.700 €
d) Gewinn	220.000 € (§§ 16, 34)	220.000 € (laufend)	220.000 € (laufend)	220.000 € (§ 23)
d) Wertansatz Erwerber	1.100.000 €	1.100.000 €	1.100.000 €	1.100.000 €
d) AfA jährlich	33.000 €	33.000 €	33.000 €	33.000 €

Gleicher Gewinn, andere Folgen

Seit dem BMF-Schreiben führen Fall 1 und Fall 2 in allen Varianten zum selben Gewinn und zum selben Wertansatz. Die Unterschiede liegen woanders. Der Gewinn aus der Betriebsübertragung ist begünstigt und gewerbesteuerfrei, der aus der Einzelübertragung nicht. Bei der

---

39 BMF, Schreiben v. 13.1.1993 IV B 3 - S 2190-37/92, BStBl 1993 I S. 80, Rz. 16 f.; BerP 9/2026 S. 577; Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 7 Rz. 112.

40 R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR; BMF, Schreiben v. 5.11.1996 S 2211, BStBl 1996 I S. 1258; Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 6 Rz. 384; a. A. BFH, Urteil v. 9.5.1995 IX R 5/93, BStBl 1996 II S. 588.

Betriebsübertragung bleibt es in den Varianten a) und b) bei der bisherigen AfA und den bisherigen Besitzzeiten. Bei der Einzelübertragung beginnt für den entgeltlichen Teil alles neu, beim Gebäude mit niedrigerer jährlicher AfA. In Variante d) laufen alle Wege zusammen. Gewinn, Wertansatz und AfA sind gleich, es unterscheidet sich nur die Besteuerung des Gewinns.

Strenge Trennungstheorie

Die strenge Trennungstheorie führt sofort zu höheren Gewinnen. Im Gegenzug erhält der Erwerber höhere Wertansätze und eine höhere AfA. Das kann vorteilhaft sein, wenn der Übertragende den Gewinn mit Verlusten verrechnen kann.

Praxishinweise

Altfälle prüfen

1. Für Übertragungen vor dem 19.2.2026 kann die strenge Trennungstheorie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens beantragt werden. Das lohnt sich, wenn der Übertragende den Gewinn mit Verlusten verrechnen kann und der Erwerber die höhere AfA nutzen möchte, oder wenn bei stillen Lasten ein anteiliger Verlust realisiert werden soll. Da beide den Antrag gemeinsam und unwiderruflich stellen müssen, sind die Interessen abzustimmen, ggf. mit einem vertraglichen Ausgleich.

Buchwertentgelt ist kein Nullsummenspiel

2. Auch ein Entgelt in Höhe des Buchwerts löst beim Erwerber eine Anschaffung aus. Bei Gebäuden wird die AfA gestreckt, für § 6b EStG beginnt eine neue Besitzzeit, und Sanierungen in den ersten drei Jahren können unter § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG fallen. Es zählt zwar nur der entgeltliche Teil. Da die Quote ungeklärt ist, sollten aber 15 % des Buchwerts als vorsichtige Grenze dienen. Geplante Maßnahmen sollten vor der Übertragung bekannt sein. Die Frist läuft taggenau. Wird die Grenze erst im zweiten oder dritten Jahr überschritten, können Vorjahresbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden[41].

Verlust nur bei Vollentgelt

3. Stille Lasten lassen sich bei einer teilentgeltlichen Übertragung nicht mehr realisieren. Wer den Verlust nutzen möchte, muss den vollen Verkehrswert vereinbaren. Die Übertragung fällt dann nicht unter § 6 Abs. 5 EStG.

Sperrfrist und Ergänzungsbilanz

4. Die stillen Reserven des unentgeltlichen Teils bleiben drei Jahre sperrfristverhaftet. Werden sie in einer Ergänzungsbilanz dem Übertragenden zugeordnet, greift § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nicht. Das verhindert zugleich, dass stille Reserven auf die Mitgesellschafter überspringen.

Privatvermögen: Zehn-Jahres-Frist

5. Im Privatvermögen ändert sich nichts. Jede teilentgeltliche Übertragung innerhalb der Frist des § 23 EStG führt zu einem anteiligen Gewinn, auch wenn das Entgelt unter den Anschaffungskosten liegt. Das gilt auch dann, wenn das Entgelt nur in der Übernahme einer auf dem Grundstück lastenden Verbindlichkeit besteht.

41 Kulosa, in Schmidt, 45. Aufl., § 6 Rz. 387.

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