



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

STEUERGRUNDKURS FÜR WIEDER- UND QUEREINSTEIGER

Februar 2018

Vertiefung Teil II: Bilanzrecht der Personengesellschaften

Tino Srebne, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Markkleeberg

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-wir-steuern.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

Inhaltsverzeichnis

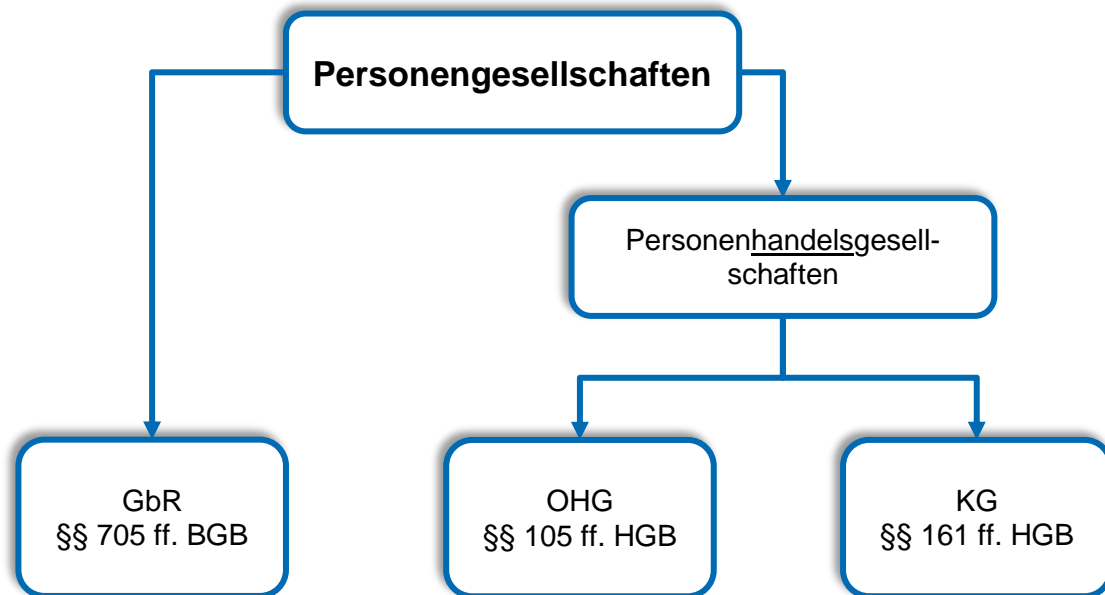
I.	Die Personenhandelsgesellschaften im Handels- und Steuerrecht	7
1.	Übersicht über die Personengesellschaften insgesamt	7
2.	Begriff der OHG, § 105 Abs. 1 HGB	7
3.	Begriff der KG, § 161 Abs. 1 HGB	7
4.	Buchführungspflicht der Personenhandelsgesellschaften nach Handelsrecht....	7
5.	Buchführungspflicht der Personenhandelsgesellschaften nach Steuerrecht	8
6.	Steuerliche Gewinnermittlung von gewerblichen Personengesellschaften	8
	Fall 1	8
II.	Betriebsvermögen einer Personengesellschaft	9
1.	Allgemeiner Überblick	9
2.	Gesellschaftsvermögen	10
	Fall 2	10
	Fall 3	11
	Fall 4	11
	Fall 5	12
3.	Sonderbetriebsvermögen.....	13
	Fall 6	14
	Fall 7	15
	Fall 8	16
	Fall 9	16
III.	Gewinnermittlung von Personengesellschaften	18
1.	Additive steuerliche Gewinnermittlung bilanzierender Mitunternehmer- schaften	18
2.	Gewinnermittlung auf der 1. Stufe.....	19
	Fall 10	19
3.	Gewinnermittlung auf der 2. Stufe.....	20
	Fall 11	22
	Fall 12	23
4.	Zusammenfassung 1. und 2. Gewinnstufe.....	24
IV.	Die Konten der Gesellschafter	26

V.	Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	28
1.	Einheits- versus Bruchteilsbetrachtung bei Mitunternehmerschaften	28
2.	Fremdübliche Verträge	29
	Fall 13	29
	Fall 14	30
	Fall 15	30
	Fall 16	31
3.	Fremdunübliche Verträge	32
VI.	Bilanzierungskonkurrenzen	33
	Fall 17	34
	Fall 18	35
VII.	Ergänzungsbilanz	36
VIII.	Gründung der Personengesellschaft	38
1.	Bargründung	38
2.	Sachgründung	39
	Fall 19	42
	Fall 20	45
IX.	Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen	46
1.	Überführung	46
	Fall 21	48
2.	Übertragungen	49
	Fall 22	50
	Fall 23	51
	Fall 24	52
	Fall 25	53
	Fall 26	55
	Fall 27	57
	Fall 28	58
X.	Übertragung von steuerfunktionalen Einheiten	59
1.	Einführung	59
2.	Persönlicher Anwendungsbereich	59
3.	Varianten der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG	59
4.	Definition der unentgeltlichen Übertragung	60

5.	Sachlicher Anwendungsbereich bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen	60
	Fall 29	62
	Fall 30 (BFH-Urteil vom 09.12.2014 IV R 29/14)	63
6.	Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen..	65
	Fall 31	66
XI.	Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer bestehenden Personengesellschaft.....	68
1.	Allgemeines	68
2.	Gesellschafterwechsel	69
	Fall 32	70
	Fall 33	71
3.	Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung durch die Gesellschaft ..	72
	Fall 34	74
	Fall 35	77
	Fall 36	80
	Fall 37	83
XII.	Bilanzierung von Beteiligungen an einer Personengesellschaft.....	84
1.	Bilanzierung dem Grunde nach	84
2.	Bilanzierung der Höhe nach.....	84
	Fall 38	86
	Fall 39	87
XIII.	Mehrstöckige Personengesellschaften	88
1.	Begriff	88
2.	Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Vergütungen für Leistungen, die ein Mitunternehmer einer Obergesellschaft gegenüber der Untergesellschaft erbringt.....	88
	Fall 40	89
XIV.	Vermögensverwaltende Personengesellschaften	90
	Fall 41	92
	Fall 42	93
	Fall 43	94
	Fall 44	95
	Fall 45 (BFH-Urteil vom 26.04.2012 IV R 44/09, BFH/NV 2012 S. 1513)	96

I. Die Personenhandelsgesellschaften im Handels- und Steuerrecht

1. Übersicht über die Personengesellschaften insgesamt



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

2. Begriff der OHG, § 105 Abs. 1 HGB

Eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, ist eine offene Handelsgesellschaft, wenn bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist.

3. Begriff der KG, § 161 Abs. 1 HGB

Eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, ist eine Kommanditgesellschaft, wenn bei einem oder bei einigen von den Gesellschaftern die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist (Kommanditisten), während bei dem anderen Teile der Gesellschafter eine Beschränkung der Haftung nicht stattfindet (persönlich haftende Gesellschafter).

4. Buchführungspflicht der Personenhandelsgesellschaften nach Handelsrecht

Kaufmannseigenschaft kraft Betrieb eines Handelsgewerbes

Betreiben OHG oder KG ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 Abs. 2 HGB liegt Kaufmannseigenschaft und somit eine Buchführungspflicht bereits deshalb vor, § 105 Abs. 1 (OHG) bzw. § 161 Abs. 1 (KG) i.V.m. § 6 Abs. 1 i.V.m. § 238 HGB.

Kaufmannseigenschaft kraft Handelsregistereintragung

Auch ohne Betrieb eines Handelsgewerbes sind Kaufmannseigenschaft und Buchführungspflicht der OHG oder KG spätestens dadurch gegeben, da sie im Handelsregister eingetragen werden, vgl. § 106 bzw. § 162 HGB i.V.m. § 105 Abs. 2 HGB (bei der KG über § 161 Abs. 2 HGB).

Die Personenhandelsgesellschaften OHG und KG sind stets zur Buchführung und zur Erstellung eines Jahresabschlusses (= Handelsbilanz) verpflichtet!

Die GbR ist dagegen nicht nach HGB buchführungspflichtig.

5. Buchführungspflicht der Personenhandelsgesellschaften nach Steuerrecht

Für OHG und KG wird die steuerliche aus der handelsrechtlichen Buchführungspflicht abgeleitet, § 140 AO.

Die gewerblich oder land- und forstwirtschaftlich tätige GbR kann für steuerliche Zwecke lediglich nach § 141 AO infolge der Überschreitung der dort genannten Grenzen (u.a. Umsatzgrenze von 500.000 EUR oder Gewinngrenze von 50.000 EUR) nur steuerlich buchführungspflichtig sein.

6. Steuerliche Gewinnermittlung von gewerblichen Personengesellschaften

Die im BilStR klausurrelevanten gewerblichen Personengesellschaften (zugleich Mitunternehmerschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG), die nach den o.g. Grundsätzen buchführungspflichtig sind, ermitteln ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich.

Es gilt somit auch der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz!

Fall 1

Bob Berkel (B), Edgar Gröden (G) und Alois Donner (D) gründen in 2013 die BGD-GbR zum Betrieb eines Handelsunternehmens mit Sicherheitstechnik.

Zunächst stellt der Betrieb lediglich ein Kleingewerbe ohne Arbeitnehmer mit geringen Umsätzen und Gewinnen dar.

Seit Beginn 2017 ergeben sich aufgrund größerer Aufträge u.a. folgende Änderungen:

- Einstellung von Arbeitnehmern,
- Umzug in ein angemietetes großes Ladengeschäft,
- Vorfinanzierung der Aufträge durch die A-Bank über 1.500.000 EUR,
- Umsatzsteigerung von 200.000 EUR auf 3.000.000 EUR,
- Gewinnsteigerung von 20.000 EUR auf 300.000 EUR.

Welche Folgen ergeben sich für die Gesellschaft ab 2017?

Lösung

II. Betriebsvermögen einer Personengesellschaft

1. Allgemeiner Überblick

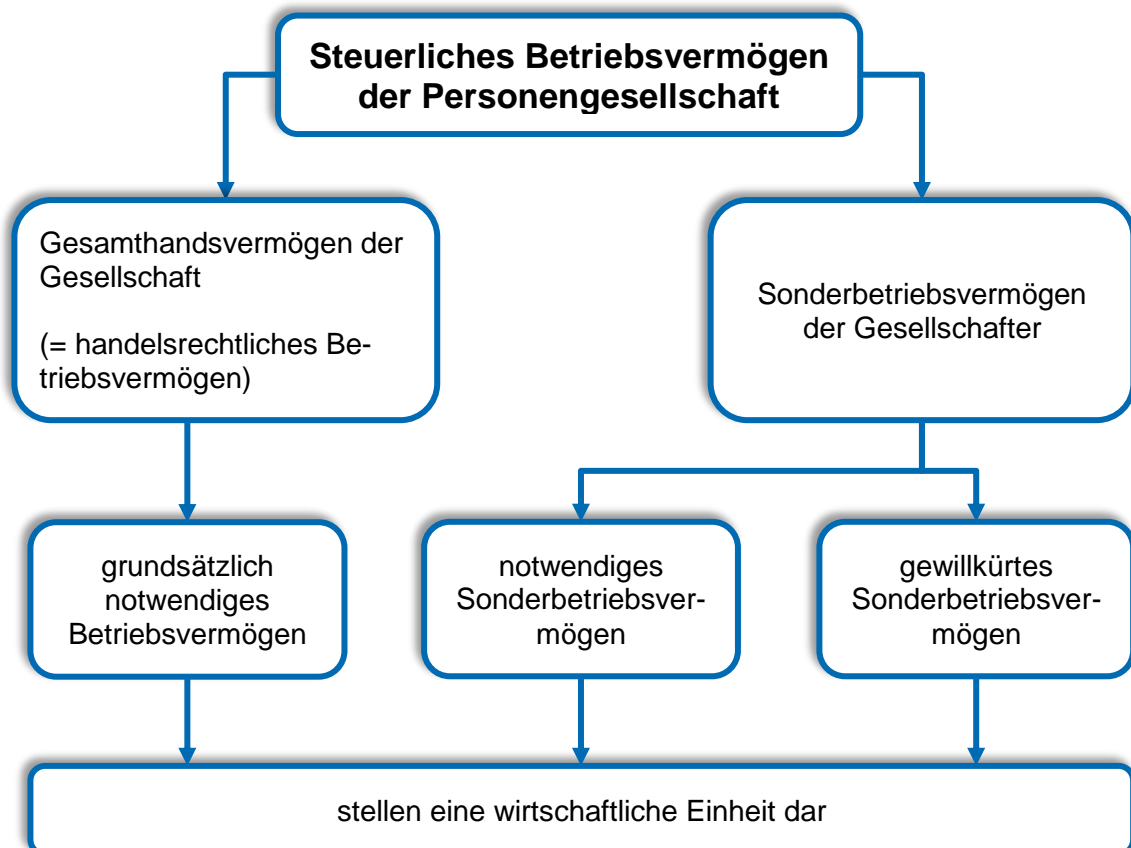
Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung ist die in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG verankerte Bilanzformel und der damit verbundene Betriebsvermögensvergleich.

Unstreitig ist, dass das Gesamthandsvermögen grundsätzlich zum Betriebsvermögen gehört. Aber auch das Vermögen des Gesellschafters, das der Personengesellschaft zur Verfügung gestellt wird und mit dem Einkünfte erzielt werden, muss beim Betriebsvermögensvergleich berücksichtigt werden.

Mithin besteht das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft grundsätzlich aus ihrem

**Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen)
und dem
Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter.**

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



2. Gesellschaftsvermögen

Unter Gesellschaftsvermögen versteht man unter Rückgriff auf § 718 BGB das gemeinschaftliche Vermögen der Gesellschafter, also Vermögensgegenstände, die durch

- Gesellschaftsbeiträge oder
- durch die Geschäftsführung für die Personengesellschaft oder
- aufgrund eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstandes erworben werden.

Dies gilt gem. § 105 Abs. 3 HGB für die OHG und gem. § 161 Abs. 2 HGB für die KG.

Fall 2

Die CD-OHG erwirbt ein Grundstück. Lt. Kaufvertrag gehen Nutzen und Lasten mit Wirkung vom 01.12.2017 auf die OHG über. Die Umschreibung im Grundbuch erfolgt erst am 10.03.2018. Der Grund und Boden wird als Lagerplatz eingesetzt.

Wem ist der Grund und Boden bilanziell zum 31.12.2017 zuzurechnen?

Lösung

Fall 3

Die F-OHG nutzt ein zum Gesellschaftsvermögen gehörendes bebautes Grundstück wie folgt:

- eigenbetriebliche Zwecke 40 %,
- fremdbetrieblich vermietet 10 %,
- zu Wohnzwecken entgeltlich vermietet 50 %.

Wie viele Wirtschaftsgüter liegen vor?

Handelt es sich bei den Wirtschaftsgütern um Betriebsvermögen?

Lösung

Fall 4

Die DEF-OHG erwirbt ein Einfamilienhaus und überlässt es kostenlos auf Dauer ihrem Gesellschafter D für private Wohnzwecke.

Liegt bezüglich des Einfamilienhauses Betriebsvermögen vor?

Lösung

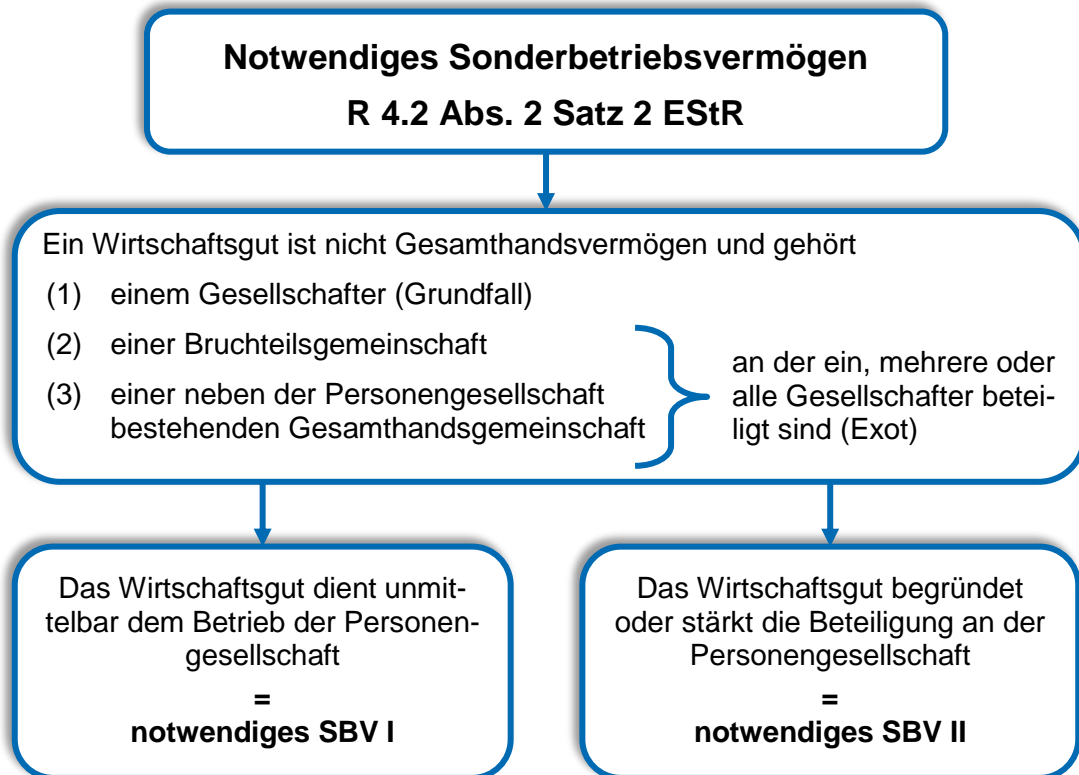
Fall 5

Die RST-OHG gewährt ihrem Gesellschafter R ein Darlehen i.H.v. 50.000 EUR. Das Darlehen wird unstreitig unangemessen niedrig mit 1 % verzinst und Sicherheiten wurden nicht vereinbart.

Liegt bezüglich des Darlehens Betriebsvermögen der OHG vor?

Lösung

3. Sonderbetriebsvermögen



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Weitere Grundsätze

- Schulden zur Finanzierung von Sonderbetriebsvermögen I oder II werden passives Sonderbetriebsvermögen I oder II.
- Die Gewinnermittlung für das Sonderbetriebsvermögen hat nach dem gleichen Gewinnermittlungszeitraum und Gewinnermittlungsart wie bei der Personengesellschaft zu erfolgen, H 4.1 (Betriebsvermögensvergleich ...) EStH.
- Die Notwendigkeit des Sonderbetriebsvermögens ergibt sich nach der BFH-Rechtsprechung:
 - a) Aus einer ergänzenden Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, denn diese Norm ist nicht nur Qualifizierungsnorm (Umqualifizierung der Einkünfte in solche nach § 15 EStG), sondern auch Zurechnungsnorm,
 - b) aus der sog. Gleichstellungsthese, dass ein Mitunternehmer einem Einzelunternehmer gleichzustellen sei.

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I

Fall 6

An der MN-OHG sind M und N je hälftig als Gesellschafter beteiligt. Die OHG ist im Holzbau tätig und benötigt aufgrund des wachsenden Geschäftes mehr Lagerfläche. N besitzt ein brachliegendes Grundstück, das in unmittelbarer Nähe zum Geschäftsgrundstück der OHG liegt. Das Grundstück befindet sich im Privatvermögen von N. Es wird vereinbart, dass N das Grundstück ab 01.07.08 gegen eine monatliche Miete von 2.000 EUR der OHG überlässt. Der Teilwert des Grundstücks am 01.07.08 beträgt 150.000 EUR. Den Erwerb des Grundstücks vor 12 Jahren hatte N mit einem Darlehen finanziert, das zum 01.07.08 eine Restschuld von 15.750 EUR und zum 31.12.08 eine Restschuld von 14.500 EUR hatte. Für den Zeitraum 01.07. bis 31.12. entfielen Zinsen von 275 EUR. Sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Grundstück fielen aus Vereinfachungsgründen nicht an.

Wie ist das Grundstück ab dem 01.07.08 zu behandeln. Stellen Sie gegebenen Fallbeispiels erforderliche Sonderbilanzen zum 01.07. und 31.12.08 auf. Bilden Sie die Buchungssätze.

Lösung

Abwandlung

Das Grundstück wird unentgeltlich überlassen.

Lösung

Fall 7

Gesellschafter D vermietet ein ihm gehörendes unbebautes Grundstück an die DEF-OHG.

Die OHG, die Werkzeugmaschinen fertigt und vertreibt, vermietet das Lagergrundstück auf eigene Rechnung an die Y-GmbH.

Stellt das Lagergrundstück Sonderbetriebsvermögen des D bei der DEF-OHG dar?

Lösung

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II gehören alle im Eigentum eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer(s) stehenden Wirtschaftsgüter oder Anteile an solchen Wirtschaftsgütern, die nicht unmittelbar für betriebliche Zwecke der Personengesellschaft genutzt werden, die aber in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft stehen.

Dies ist dann der Fall, wenn die Wirtschaftsgüter unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung (Mitunternehmerstellung) eingesetzt werden, R 4.2 Abs. 2 Satz 2 EStR.

Fall 8

B tritt gegen eine Zahlung von 100.000 EUR als Gesellschafter in eine OHG ein. Zur Finanzierung der 100.000 EUR nimmt B bei der C-Bank ein Darlehen auf, das sich mit 5 % pro Jahr verzinst.

Wie ist das Darlehen zu bilanzieren?

Lösung

Fall 9

Die Gesellschafter der B-GmbH & Co. KG sind:

B:	50 % Kommanditist	} Vermögensbeteiligung
C:	50 % Kommanditist	
B-GmbH:	0 % (Komplementär)	

B und C sind zu je 50 % Gesellschafter der B-GmbH. Die Komplementär-GmbH übt neben ihrer Geschäftsführertätigkeit für die KG keine andere Tätigkeit aus.

Liegt hinsichtlich der GmbH-Anteile Sonderbetriebsvermögen vor?

Lösung

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I und II (Exot)

Zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen I eines Mitunternehmers gehören alle im Eigentum eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter oder Anteile an solchen Wirtschaftsgütern, die objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, mittelbar den Betrieb der Personengesellschaft zu fördern, R 4.2 Abs. 2 Satz 3 EStR. Die objektive Eignung, den Betrieb der Personengesellschaft zu fördern, liegt bereits dann vor, wenn ein gewisser objektiver Zusammenhang zu dem Betrieb der Personengesellschaft besteht und das Wirtschaftsgut dem Betrieb dienlich sein kann. Dieser objektive Zusammenhang ist immer schon dann gegeben, **wenn mithilfe dieser Wirtschaftsgüter der Kreditspielraum der Gesellschaft erweitert wird.**



Praktikerhinweis

Die subjektive Bestimmung setzt voraus, dass der Mitunternehmer erkennen lässt, dass das betreffende Wirtschaftsgut Sonderbetriebsvermögen sein soll. **Diese Widmung wird durch Zugangsbuchungen in der Buchführung dokumentiert** („Willkürungsakt“).

Zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II eines Mitunternehmers gehören alle im Eigentum eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter oder Anteile an solchen Wirtschaftsgütern, die objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, mittelbar die Beteiligung des Mitunternehmers zu fördern, R 4.2 Abs. 2 Satz 3 EStR.

Beispiel: B als Komplementär und alleiniger Geschäftsführer der B-KG (KG) besitzt ein Kfz, das er zu 70 % für Privatfahrten und zu 30 % für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte verwendet.

Lösung: Da der Pkw der Beteiligung des Komplementärs an der KG zu dienen bestimmt ist (es hilft ihm z.B. zur KG zu gelangen), kann B es in seiner Sonderbilanz als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen aktivieren.

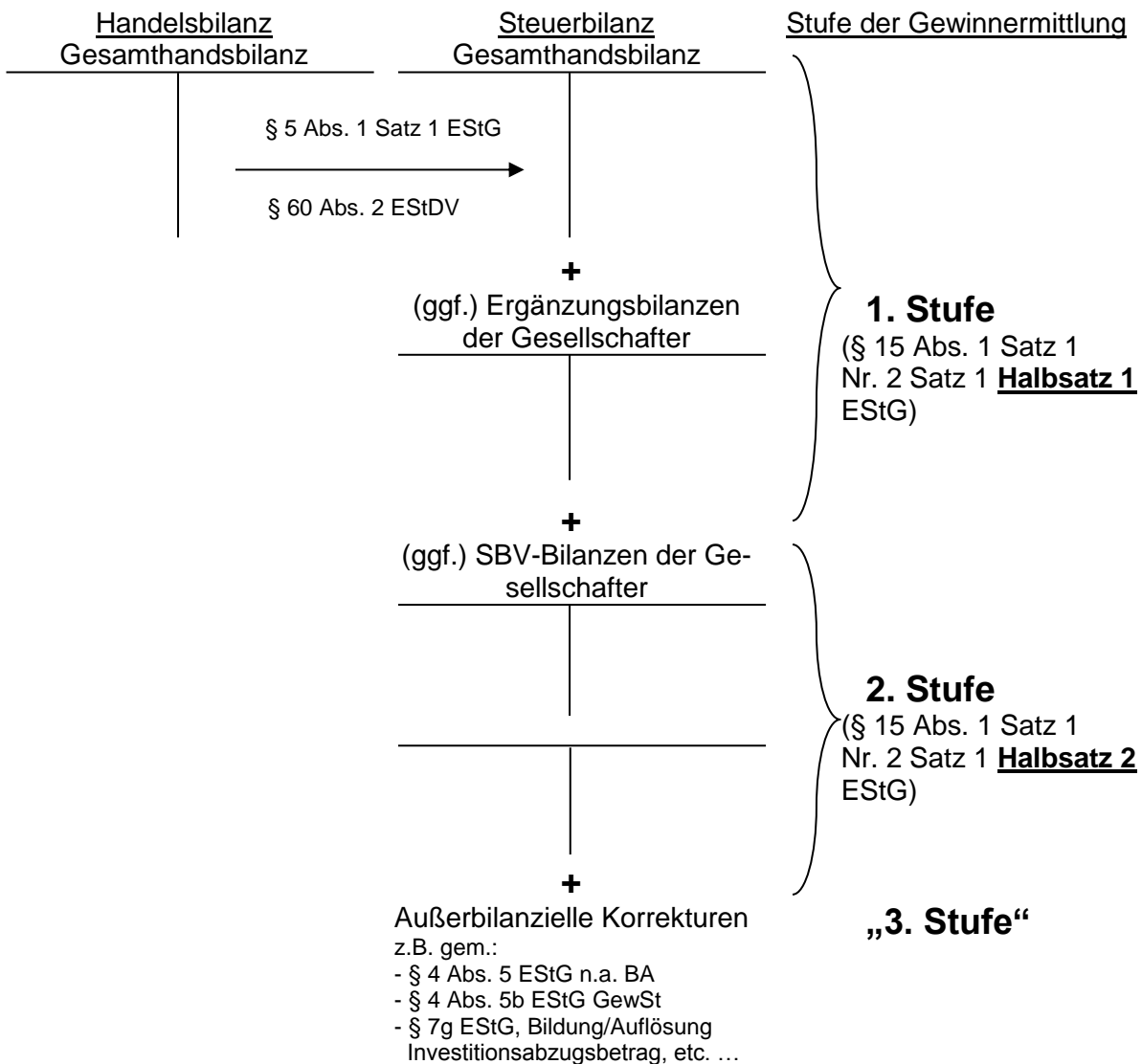


Praktikerhinweis

Die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen I oder Sonderbetriebsvermögen II kann in manchen Fällen (insbesondere im Bereich des gewillkürten Sonderbetriebsvermögens) schwierig sein. In der neueren Rechtsprechung des BFH wird daher häufig keine Unterscheidung mehr zwischen Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II, sondern nur noch zwischen notwendigem und gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen getroffen.

III. Gewinnermittlung von Personengesellschaften

1. Additive steuerliche Gewinnermittlung bilanzierender Mitunternehmerschaften



2. Gewinnermittlung auf der 1. Stufe

Zur Gewinnermittlung auf der 1. Stufe müssen Korrekturen/Anpassungen der

- Handelsbilanz und
- Steuerbilanz

erfolgen.

Ggf. müssen zudem

- Ergänzungsbilanzen

erstellt werden.

Weiterhin können

- außerbilanzielle Korrekturen auf allen Ebenen
notwendig sein.

Erst nach der vollständigen Gewinnermittlung erfolgt die Gewinnverteilung auf die Mitunternehmer.

Fall 10

Gesellschafter der CD-OHG sind C und D je zur Hälfte. Die OHG hat in ihrer Handelsbilanz zum 31.12.15 für einen drohenden Verlust aus einem Dauerschuldverhältnis eine Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.H.v. 100.000 EUR gebildet. Ferner wurden Finanzanlagen mit Anschaffungskosten i.H.v. 300.000 EUR in der Handelsbilanz aufgrund einer vorübergehenden Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert i.H.v. 200.000 EUR abgeschrieben. Der ermittelte handelsrechtliche Jahresüberschuss beträgt 400.000 EUR.

Ermitteln Sie den steuerrechtlichen Gewinnanteil der Gesellschafter, wenn eine Kapitalverzinsung nicht vorgesehen ist!

Lösung

3. Gewinnermittlung auf der 2. Stufe

3.1 Grundsätze

Die **Gewinnermittlung** auf der **2. Stufe** erfolgt auf der **Basis von**

- **Sonderbilanzen und**
- **Sonder-GuV.**

In ihnen wird das

- notwendige oder
- gewillkürte Sonderbetriebsvermögen

des einzelnen Gesellschafters erfasst. Darüber hinaus sind alle

- Sonderbetriebseinnahmen und
- -ausgaben

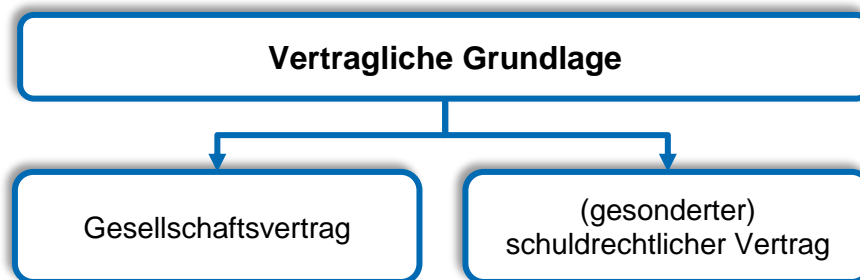
zu berücksichtigen.

3.2 Abgrenzung 1. und 2. Gewinnstufe bei Sondertätigkeiten

Unter Umständen kann es problematisch sein, ob Vergütungen von der Gesellschaft an den Gesellschafter auf der

- 1. Stufe (als Gewinnvorab im Bereich des Gesamthandsvermögens) oder auf der
- 2. Stufe (als Sondervergütung im Bereich des Sonderbetriebsvermögens) zu erfassen sind.

Unterscheidungskriterium ist dabei die **vertragliche Grundlage** der Vereinbarung:



Behandlung der Zahlung an den Gesellschafter		
in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft = 1. Gewinnstufe	<ul style="list-style-type: none"> kein Aufwand lediglich Gewinn vorab (Entnahme) 	Aufwand, da schuldrechtliche Verpflichtung
in der Sonderbilanz der Gesellschafter = 2. Gewinnstufe	<p>Da Zuordnung zur 1. Gewinnstufe, keine Berührung der 2. Gewinnstufe</p> <p>→ keine Sonderbetriebseinnahme</p>	<p>Sonderbetriebseinnahme aus einer Sondervergütung</p> <p>→ Sonderbetriebseinnahme</p>
Auswirkung auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft	<p>1. Stufe: kein Aufwand</p> <p>2. Stufe: keine Sonderbetriebseinnahme</p> <p>→ <u>keine</u> Auswirkung auf den Gesamtgewinn</p>	<p>1. Stufe: Aufwand</p> <p>2. Stufe: Sonderbetriebseinnahme</p> <p>→ <u>keine</u> Auswirkung auf den Gesamtgewinn</p>



Praktikerhinweis

Von dieser Einteilung gibt es lediglich eine Ausnahme, vgl. H 15.8 Abs. 3 (Tätigkeitsvergütungen, 1. Spiegelstrich) EStH:

Sofern die Regelung

- im Gesellschaftsvertrag getroffen ist und dort bestimmt ist,
- dass eine Zahlung auch im Verlustfall erfolgen soll und
- die Zahlung in der Gesamthandsbilanz als Aufwand zu erfassen ist und
- dies auch tatsächlich durchgeführt wird,

müssen trotz einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung - da es sich faktisch um eine schuldrechtliche Vereinbarung handelt - die Folgen einer schuldrechtlichen Vereinbarung gezogen werden.

Fall 11

Am Gewinn und Vermögen der B-KG sind die Gesellschafter wie folgt beteiligt:

Komplementär B zu 60 %

Kommanditist C zu 40 %

Der KG-Jahresüberschuss (vorläufig) beträgt für das Geschäftsjahr 01 600.000 EUR. Im Gesellschaftsvertrag ist für den Komplementär B eine Geschäftsführungsvergütung i.H.v. 120.000 EUR als Gewinn vorab vorgesehen. Darüber hinaus beträgt die im Gesellschaftsvertrag geregelte Kapitalkontenverzinsung für B 36.000 EUR und für C 24.000 EUR. Weitere Bestimmungen hinsichtlich der Geschäftsführungsvergütung und Kapitalkontenverzinsung sind in dem Gesellschaftsvertrag nicht aufgenommen worden. Die Vergütungen sind in 01 an die Gesellschafter ausgezahlt und als Aufwand gebucht worden.

Ermitteln Sie den Gewinn in der Steuerbilanz! Nehmen Sie die Gewinnverteilung vor!

Lösung

Fall 12

Felix Meyer (M) ist seit 15.07.01 als Schreinermeister zu 25 % als Kommanditist an der HM-KG (Schreinerei) beteiligt. Aufgrund seines Arbeitsvertrages ergibt sich ein Jahresgehalt i.H.v. 60.000 EUR. Im Geschäftsjahr 05 (= Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wurden 55.000 EUR an M ausbezahlt und aufwandserhöhend gebucht. Der noch fehlende Restbetrag des Gehalts wurde dem M Anfang Januar 06 überwiesen.

Der Komplementär der Gesellschaft ist der mit 75 % beteiligte Otto Heyer. Der vorläufige Jahresüberschuss in 05 beträgt 405.000 EUR.

Ermitteln Sie die gewerblichen Einkünfte der Gesellschafter!

Lösung

4. Zusammenfassung 1. und 2. Gewinnstufe

Nach der Bestimmung des Umfangs des Betriebsvermögens auf 1. und 2. Stufe erfolgt die Einkünfteermittlung in 2 Schritten:

1. Gewinnermittlung

	Gesellschaft
	EUR
Gewinn lt. Gesamthandsbilanz	
Zu-/Abrechnungen nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV	+ / ./.
außerbilanzielle Korrekturen, z.B. § 4 Abs. 5 EStG	+ / ./.
Ergebnis lt. Ergänzungsbilanzen	+ / ./.
Gewinn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG	=
Ergebnis lt. Sonderbilanz	+
außerbilanzielle Korrekturen, z.B. § 4 Abs. 5 EStG	+ / ./.
Gewinn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG	=
Gewinn der Mitunternehmerschaft (Summe Gewinn § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 <u>und</u> Halbsatz 2 EStG)	=

2. Gewinnverteilung

	Gesellschaft	Mitunternehmer C	Mitunternehmer D
	EUR	EUR	EUR
Gewinn lt. Gesamthandsbilanz			
Vorweggewinn	./.	+	+
Restgewinn	=		
Verteilung Restgewinn (nach Vereinbarung oder nach Gesetz)		+	+
Gewinn lt. Gesamthandsbilanz	=	=	=
Zu-/Abrechnungen nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV	+ / ./.	+ / ./.	+ / ./.
Ergebnis der Ergänzungsbilanz	+ / ./.	+ / ./.	+ / ./.
Kapitalkonto i.S.v. § 15a EStG	=	=	=
außerbilanzielle Korrekturen, z.B. § 4 Abs. 5 EStG	+ / ./.	+ / ./.	+ / ./.
Gewinn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG	=	=	=
Ergebnis lt. Sonderbilanz I und II			
außerbilanzielle Korrekturen, z.B. § 4 Abs. 5 EStG	+ / ./.	+ / ./.	+ / ./.
Gewinn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG	=	=	=
Gewinn der Mitunternehmerschaft (Summe Gewinn § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 und Halbsatz 2 EStG)	=	=	=

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

IV. Die Konten der Gesellschafter

Die Gesetzlichen Regelungen zur Führung der Kapitalkonten der Gesellschafter sind leider für die Praxis unzureichend. Daher finden sich in der Praxis diverse Lösungen von sog. Ein-konten-Modellen bis Fünf-Konten-Modellen.

Es entspricht daher dem Standard, dass jeder gut gestaltete Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft Regelungen für die Darstellung von Eigenkapital der Gesellschafter und für die Fremdkapitalkonten enthält.

In der Praxis der Mehrkontensysteme bei einer Personengesellschaft wird häufig folgendes Modell verwendet:

Kapitalkonto I (Festkapital)

Es handelt sich um ein festes Kapitalkonto und spiegelt den Anteil des Gesellschafter an dem Gesamthandsvermögen der Gesellschaft wieder. Gewinnbezugsrechte, Stimmrechte und der Anteil am Liquidationserlös orientieren sich regelmäßig nach diesem Anteil.

Kapitalkonto II (Variables Eigenkapital)

Es handelt sich um ein variables Eigenkapitalkonto, das keinen Einfluss auf Stimmrechte, Anteil am Gesamthandsvermögen und den Anteil am Liquidationserlös hat, es ist kein Fremdkapital, da es mit Verlusten verrechnet wird. Hier werden in aller Regel nicht entnahmefähige Gewinne zugebucht.

Fremdkapitalkonto (Darlehenskonto)

Es handelt sich um ein Verrechnungskonto, das nicht in das Eigenkapital i.S.d. § 264c Abs. 2 HGB einzubeziehen ist, sondern eine Forderung des Gesellschafter gegen die Gesellschaft und eine Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter darstellt. Die Bezeichnung als Kapitalkonto verwirrt hier oft für die Praxis der Bilanzierung, da es gerade kein Eigenkapital, sondern Fremdkapital abbildet.

Auf diesem Konto werden entnahmefähige Gewinnanteile, Zinsen und evtl. Tätigkeitsvergütungen zugebucht und Entnahmen abgebucht.

Verlustvortragskonto

Es empfiehlt sich das Verlustvortragskonto als Unterkonto zum Kapitalkonto I und II zu definieren. Hier werden Verluste der laufenden Geschäftsjahre verbucht. Da die Verlustverrechnung das Kriterium zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapitalkonten ist, sollte dies klar gestellt werden. Dies hat haftungsrechtliche Auswirkungen, § 172 Abs. 4 HGB, und ertragsteuerliche Konsequenzen, § 15a EStG.

Gesamthänderisch gebundene Rücklage (Rücklage i.S.d. § 264c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB)

Die auf der gesamthänderisch gebundenen Rücklage abgebildeten Buchungen stellen Eigenkapital dar und stehen allen Gesellschaftern zwingend im Verhältnis ihrer Beteiligung zu. Ein Rücklagenkonto darf insbesondere bei GmbH & Co. KGs nur auf der Grundlage des Gesellschaftsvertrages oder eines Gesellschafterbeschlusses gebildet werden.

Es ergibt sich in der Schlussfolgerung folgende handelsrechtliche Eigenkapitalermittlung:

Kapitalkonto I

- + Kapitalkonto II
 - + Verlustvortragskonto
 - + gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto
 - = Eigenkapital i.S.d. § 264c Abs. 2 Satz 1 HGB
- =====

Diese Ermittlung dient auch regelmäßig zur Ermittlung des Verlustausgleichsvolumens nach § 15a EStG.

Ausnahmsweise ist das Kapitalkonto II unberücksichtigt zu lassen, wenn nach Gesellschaftsvertrag die Verrechnung des Guthabens auf dem Kapitalkonto II mit Verlusten selbst im Liquidationsfall bzw. beim Ausscheiden aus der Gesellschaft ausgeschlossen ist.

V. Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

1. Einheits- versus Bruchteilsbetrachtung bei Mitunternehmerschaften¹

Grundsatz: Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Mitunternehmerschaft¹
= Einheitsbetrachtung gem. § 39 Abs. 1 AO

Folgen

- Anerkennung von fremdüblichen Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.
- Keine Anwendung der Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.

Ausnahme: Soweit bei Mitunternehmerschaften für die Besteuerung eine personenbezogene Betrachtung erforderlich ist
= Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO

Beispiele:

- Anwendung des § 6b EStG erfolgt gesellschafterbezogen.
- Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer bestehenden Gesellschaft.
- Anwendung der Spiegelbildmethode.



Abgrenzung

Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die demnach keine Mitunternehmerschaften sind, gilt dagegen durchgängig die Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO!

¹ Das BFH-Urteil vom 25.02.1991 GrS 7/89, BStBl 1991 II S. 691, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verdrängt.

2. Fremdübliche Verträge

Verträge zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft werden steuerrechtlich anerkannt, sofern diese fremdüblich sind.

Wird der Gesellschafter im Dienste der Gesellschaft tätig oder gibt er dieser Darlehen oder überlässt er der Gesellschaft Wirtschaftsgüter, so ist das Entgelt als Sondervergütung i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zu qualifizieren. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ist keine Aufspaltung in eine Forderung gegen sich selbst und die übrigen Gesellschafter vorzunehmen (keine Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Überlässt im umgekehrten Fall die Personengesellschaft dem Gesellschafter Wirtschaftsgüter bzw. Kapital oder wird sie für den Gesellschafter tätig, so ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nicht anwendbar. Es gibt keine negativen Sondervergütungen. Auf Ebene der Personengesellschaft ist das Entgelt Betriebseinnahme.

Beim Gesellschafter ist das gezahlte Entgelt je nach Veranlassungszusammenhang als Betriebsausgabe, Werbungskosten oder als nicht abzugsfähige Ausgabe zu behandeln.

Fall 13

Die XYZ-OHG veräußert an ihren Gesellschafter Z einen zum Gesamthandsvermögen gehörenden Audi A3 zum gemeinen Wert von 23.800 EUR. Der Pkw steht im Veräußerungszeitpunkt mit 8.500 EUR zu Buche. Z bezahlt den Betrag per Überweisung und nutzt den Pkw zu 92 % für private Zwecke.

Welche Folgen ergeben sich bei der OHG und bei Z?

Lösung

Fall 14

An der B-KG sind beteiligt:

Komplementär B zu 60 %

Kommanditist C zu 40 %

C ist Bauunternehmer. Im Rahmen eines Werkvertrages hat er für die KG in 01 ein Betriebsgebäude erstellt und ihr hierüber am 01.12.15 nach Fertigstellung und Bauabnahme eine Rechnung über 2.000.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer erteilt. Die KG behandelte die 2.000.000 EUR als Herstellungskosten für das Gebäude. Der in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbetrag wurde korrekt als abziehbare Vorsteuer verbucht.

Liegt hinsichtlich der gezahlten 2.000.000 EUR eine Sondervergütung vor?

Lösung

Fall 15

Die XYZ-OHG, an der die Gesellschafter X, Y und Z zu je 1/3 am Gewinn und Verlust beteiligt sind, errichtet und verkauft Bürogebäude. X besitzt daneben ein eigenes Architekturbüro. Für die Errichtung eines Bürogebäudes der XYZ-OHG hat X die Bauplanung und die Bauleitung übernommen. X erhält von der OHG ein Honorar i.H.v. netto 180.000 EUR (Aufwendungen des X im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit sollen unberücksichtigt bleiben).

Bilanzsteuerrechtliche Würdigung!

Lösung

Fall 16

Die KP-OHG hat im Gesamthandsvermögen eine Maschine, die sie zu einer fremdüblichen Miete von 1.000 EUR im Monat an den Gesellschafter P vermietet. P nutzt die Maschine im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens.

Stellen Sie die bilanzsteuerrechtlichen Folgen bei der OHG und bei P dar.

Lösung

Abwandlung

P überlässt eine bisher zu seinem Privatvermögen gehörende Maschine an die OHG.

Lösung

3. Fremdunübliche Verträge

Erhält der Gesellschafter eine im Vergleich zu einem fremden Dritten eine zu hohe Sondervergütung i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, so stellt der unangemessene Teil eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG dar. Eine zu niedrige Vergütung ist unschädlich.

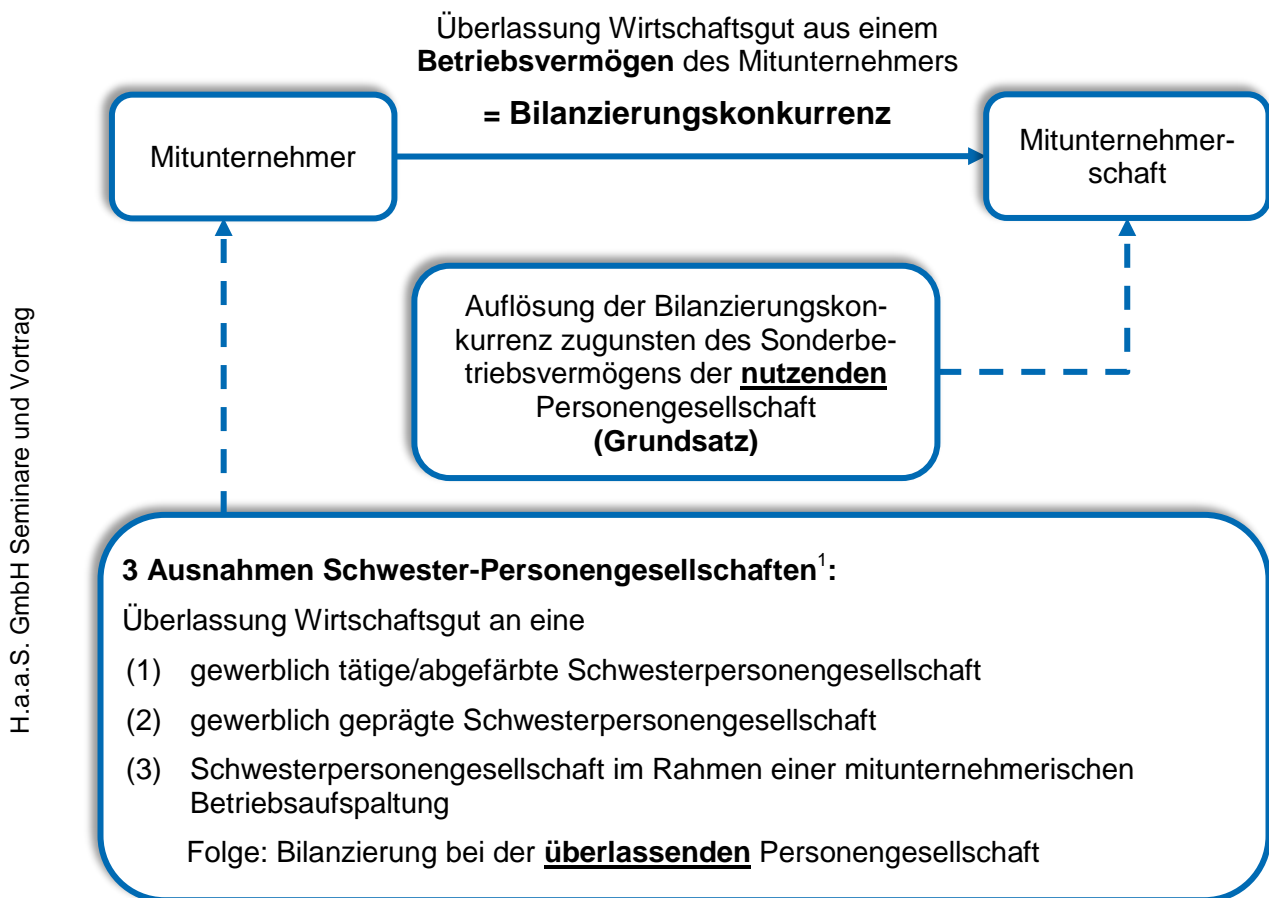
Gewährt die Personengesellschaft dem Gesellschafter ein Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen (unangemessener Zins, fehlende Sicherheiten), so stellt die Darlehensgewährung handelsrechtlich eine Forderung der Personengesellschaft dar. Steuerrechtlich ist das Darlehen als Entnahme zu behandeln, die allen Gesellschaftern anteilig zuzurechnen ist, H 4.3 Abs. 2 bis 4 (Personengesellschaft, 5. Spiegelstrich) EStH.

Erbringt die Personengesellschaft gegenüber dem Gesellschafter Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen gegen zu hohes oder zu niedriges Entgelt, so liegen in Höhe des fremdunüblichen Teils Entnahmen bzw. Einlagen vor. Es sind die Bewertungsgrundsätze nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 bzw. 5 EStG anzuwenden.

VI. Bilanzierungskonkurrenzen

Bilanzierungskonkurrenzen treten auf, wenn ein und dasselbe Wirtschaftsgut in mehreren Bilanzen erscheinen könnte, z.B. weil ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens eines Mitunternehmers an seine Mitunternehmerschaft überlassen wird.

Bilanzierungskonkurrenzen werden grundsätzlich zugunsten des Sonderbetriebsvermögens bei der nutzenden Personengesellschaft aufgelöst. Dies gilt aber nicht ausnahmslos. Um hier den Überblick nicht zu verlieren, lässt sich die dazu ergangene BFH-Rechtsprechung wie folgt zusammenfassen:



¹

vgl. H 15.8 Abs. 1 (Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften) EStH, vgl. H 15.7 Abs. 4 (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung) EStH

Fall 17

Die Gesellschafter der D-OHG sind D, E und F sowie seit dem 01.04.05 auch G. G überlässt der D-OHG seit vielen Jahren ein Grundstück, welches die OHG zur Produktion nutzt. G hatte das Grundstück bisher als Betriebsvermögen in seinem Einzelunternehmen bilanziert.

Wie ist das Grundstück zu bilanzieren? G möchte das Grundstück - wenn möglich - im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens belassen.

Lösung

Abwandlung

G = G-GmbH.

Lösung

Fall 18

L ist an der LB-OHG zur Hälfte und an der LCD-Grundstücksgesellschaft zu einem Drittel beteiligt. Die Grundstücksgesellschaft hat in Form einer GbR ein bebautes Grundstück an die OHG vermietet. Das bebaute Grundstück wird von der OHG für eigenbetriebliche Zwecke (Verwaltungsgebäude) genutzt.

Wie ist das bebaute Grundstück zu bilanzieren?

Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Abwandlung 1

GbR = KG (gewerblich).

Lösung

Abwandlung 2

GbR = freiberufliche GbR.

Lösung

VII. Ergänzungsbilanz

Die Ergänzungsbilanz stellt eine rein steuerliche Sonderrechnung des Gesellschafters einer Personengesellschaft dar, durch die in bestimmten Fällen der von der Gesellschaft zugewiesene Gewinnanteil korrigiert werden soll.

Ergänzungsbilanzen werden aufgestellt, wenn und soweit:

1. Einzelne Gesellschafter einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft)
2. aus steuerlichen Gründen
3. Ansatz- und Wertdifferenzen
4. bei Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögen (= Ergänzung der Gesamthandsbilanz)

darstellen müssen.

Steuerliche Gründe i.S.d. Nr. 2 und damit wichtige Anwendungsbeispiele sind:

- Gesellschafterwechsel für den neu eintretenden Gesellschafter,
- Einlage einzelner Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen zu Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstaben a bis c EStG,
- Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft aus dem Betriebsvermögen des Gesellschafters nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG für den übertragenden Gesellschafter zur Vermeidung der Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG,
- Unentgeltliche Übertragungen von steuerfunktionalen Einheiten nach § 6 Abs. 3 EStG, wenn es z.B. infolge der Anwendung der Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG zur Aufdeckung stiller Reserven kommt,
- Anwendung des § 6b EStG, da hier eine auf den Gesellschafter bezogene Steuerbegünstigung vorliegt,
- Einbringung von steuerfunktionalen Einheiten in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG.

In Ergänzungsbilanzen werden nur steuerliche Wertkorrekturen der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens gezeigt, d.h.:

- a) Mehrwerte in positiven Ergänzungsbilanzen,
- b) Minderwerte in negativen Ergänzungsbilanzen.

Für die Beurteilung von Ergänzungsbilanzwerten besteht eine unmittelbare Bindungswirkung an den Bestand und die Bewertung der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, da die Ergänzungsbilanzwerte nur deren steuerrechtlichen Wertansatz korrigieren und keine eigenständigen betrieblichen Wirtschaftsgüter des Gesellschafters sind.

Eine Ergänzungsbilanz ist wie die Steuerbilanz der Personengesellschaft auch in den folgenden Jahren fortzuführen, bis entweder

- die Mehr- oder Minderwerte entfallen,
- die Wirtschaftsgüter aus dem Gesamthandsvermögen ausscheiden,
- der die Ergänzungsbilanz führende Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheidet.

Die Ergebnisse dieser Ergänzungsbilanzen sind - obwohl sie nur Wertkorrekturen zum Gesamthandsvermögen enthalten - in vollem Umfang dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnen, weil diese Wertkorrekturen auch nur diesen Gesellschafter betreffen.

Beispiel zur Funktionsweise von Ergänzungsbilanzen

Sachverhalt

LB-OHG, L und B sind jeweils hälftig beteiligt.

L ist im Rahmen eines Gesellschafterwechsels in die OHG eingetreten und hat 100 EUR Mehr-Anschaffungskosten für stille Reserven des Grundstücks der OHG bezahlt.

B hat eine nach § 6b EStG begünstigte stille Reserve aus einem Einzelunternehmen auf die auf ihn entfallenden Anschaffungskosten des Grundstücks der OHG übertragen.

Aktiva	Gesamthandsbilanz LB-OHG (Handelsbilanz)		Passiva
	EUR		EUR
Grund und Boden	100	Kapital L	100
Gebäude	100	Kapital B	100
—	—	—	—
===	200	===	200
	=====		=====

+

+

Aktiva	Positive Ergänzungsbilanz L		Passiva	Aktiva	Negative Ergänzungsbilanz B		Passiva
	EUR		EUR		EUR		EUR
Mehrwerte	-	Mehrkap. L	100	Minderwerte	-	Minderkap. B	100
GruBo	50			GruBo	50		
Gebäude	50			Gebäude	50		
—	—	—	—	—	—	—	—
===	100	===	100	===	100	===	100
	=====		=====		=====		=====

Aktiva	Steuerbilanz Gesamthandsvermögen LB-OHG				Passiva	
	(L)	(B)	OHG	EUR	EUR	
GruBo	(100)	(0)	100		Kapital L	200
Gebäude	(100)	(0)	100		Kapital B	0
—	—	—	—	—	—	—
===			200	=====	===	200
				=====		=====



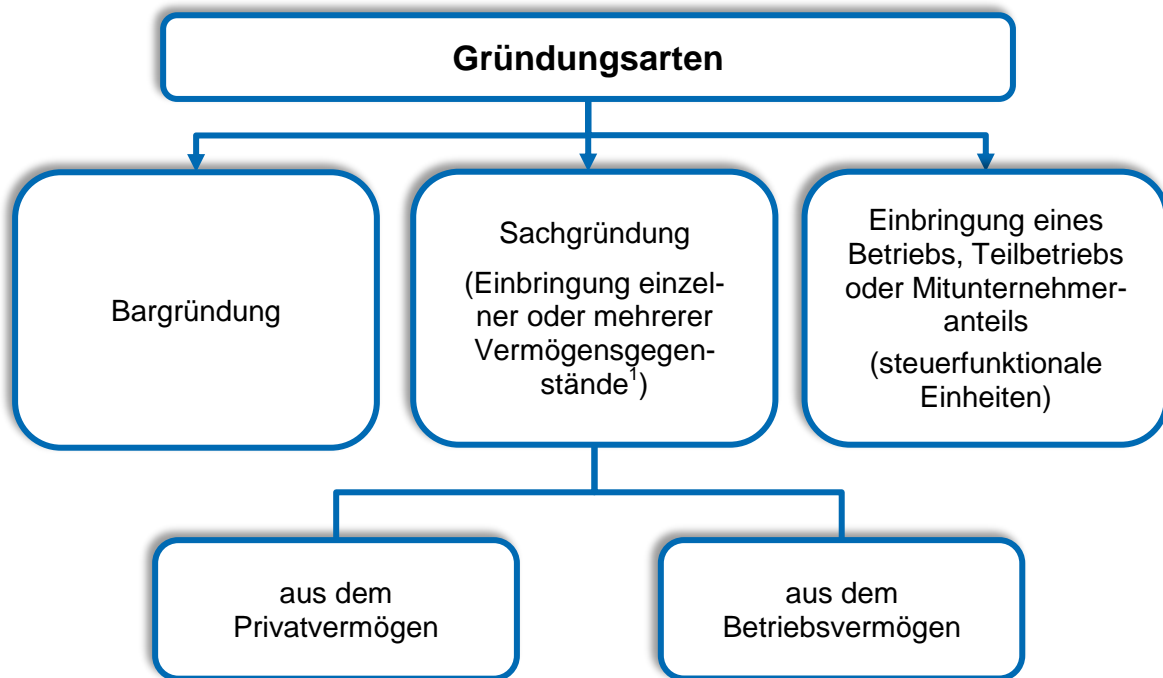
Weitere Folgen

- L generiert eine Mehr-AfA für das Gebäude
= **Ergänzungsbilanzverlust**
- B generiert eine Minder-AfA für das Gebäude
= **Ergänzungsbilanzgewinn**

VIII. Gründung der Personengesellschaft

Wie alle Kaufleute, so sind auch die Personenhandelsgesellschaften gem. § 242 Abs. 1 HGB verpflichtet, bei Beginn ihres Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz zu erstellen.

Diese (Eröffnungs-)Bilanz hat einerseits den Zweck, die **Zusammensetzung des Vermögens** aufzuzeigen und die **Kapitalverhältnisse** darzustellen (statische Zwecke). Andererseits ist die Gründungsbilanz als Eröffnungsbilanz Ausgangspunkt der künftigen Gewinnermittlung, § 6 Abs. 1 EStDV und dient somit auch **dynamischen Zwecken**.



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

1. Bargründung

Von einer Bargründung spricht man dann, wenn die Gesellschafter vereinbaren, ihre Beiträge in Geld zu leisten. **Buchhalterisch** treten hier naturgemäß **keine Schwierigkeiten** auf, da die Gesellschaft den Geldbetrag aktiviert und die entsprechenden Kapitalkonten passiviert.

Ausstehende Pflichteinlagen von Gesellschaftern sind unter BilMoG auf jeden Fall auf der Passivseite offen von den Kapitalanteilen abzusetzen. Dabei sind noch nicht eingeforderte Beträge kenntlich zu machen (Analogie zu § 272 Abs. 1 Satz 3 HGB).

¹ in der Steuerberater-Diktion = Wirtschaftsgüter

2. Sachgründung

Von einer Sachgründung spricht man dann, wenn die von den Gesellschaftern zu leistenden Beiträge ganz oder teilweise durch nicht in Geld bestehende Vermögensgegenstände erbracht werden.

Für die **handelsrechtliche Bewertung** in der Eröffnungsbilanz ist § 242 Abs. 1 Satz 2 HGB maßgebend. Damit sind die für den Jahresabschluss anzuwendenden Vorschriften anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen. Nach h.M. kann die Sacheinlage dabei **höchstens** mit dem **Zeitwert** angesetzt werden.

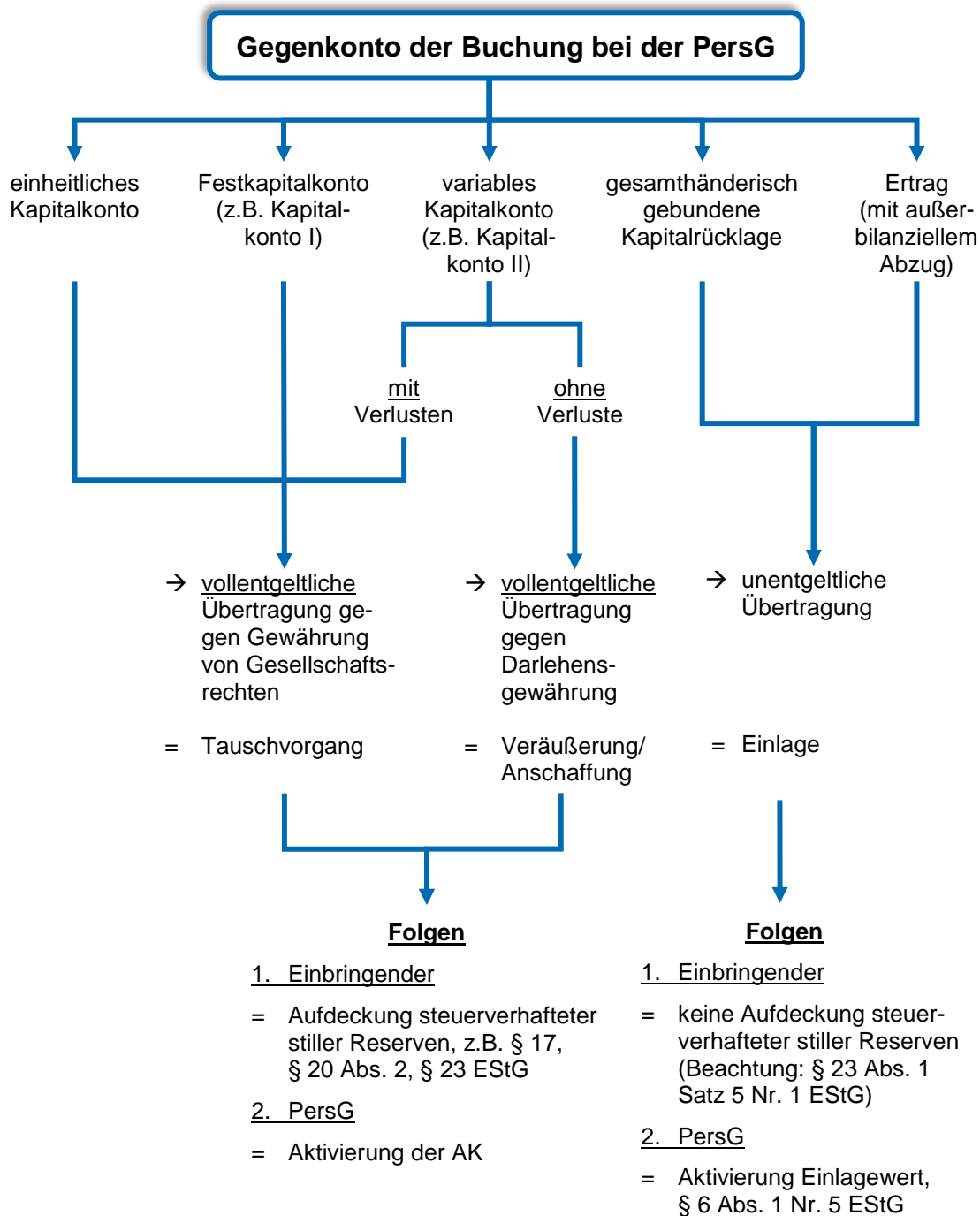
In der **Steuerbilanz** ist wegen der unterschiedlichen Bewertung der Wirtschaftsgüter dagegen **zu unterscheiden**, ob die Wirtschaftsgüter aus einem Betrieb oder aus dem Privatvermögen in die Personengesellschaft eingebracht werden.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

Von einer **Übertragung** eines einzelnen Wirtschaftsgutes spricht man, wenn bezüglich des Wirtschaftsgutes ein **Rechtsträgerwechsel** vorliegt. **Anders gewendet**: Eine **Übertragung** setzt den **Übergang** der **rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentümerschaft** voraus.

Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen

Vgl. BMF-Schreiben vom 29.03.2000¹, und vom 11.07.2011, BStBl 2011 I S. 713.



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

¹ BStBl 2000 I S. 462

Beispiel

Y erwarb am 02.01.2009 Aktien zu Anschaffungskosten i.H.v. 50.000 EUR, die er seinem Privatvermögen zuordnete. Mittlerweile haben die Aktien einen Kurswert von 150.000 EUR. Y ist außerdem alleiniger Kommanditist der gewerblichen Y-GmbH & Co. KG (sog. Einmann-GmbH & Co. KG). Diese hat verrechenbare Verluste gem. § 15a EStG i.H.v. 100.000 EUR. Die KG rechnet mittelfristig nicht mit operativen Gewinnen und benötigt mittelfristig Liquidität. Zur Stärkung des Eigenkapitals und der Liquidität überträgt Y am 01.10.2017 daher die Aktien in das Gesamthandsvermögen der KG.

1. Variante: Buchung gegen Kapitalkonto I

Es liegt ein tauschähnlicher Vorgang vor, da die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgte.

Folgen Y

Veräußerung der Aktien gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 EStG:	<u>EUR</u>
Veräußerungspreis 01.10.2017	150.000
Anschaffungskosten 2009	<u>./.</u> 50.000
Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus Kapitalvermögen	100.000 =====

Folgen KG

Anschaffungskosten der Aktien gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG in Höhe des gemeinen Werts der Aktien 150.000 EUR.

Buchung

Soll	EUR	Haben	EUR
Wertpapiere	150.000	Kapital I	150.000

2. Variante: Buchung gegen Kapitalrücklage

Folgen Y

Es liegt eine unentgeltliche Übertragung und damit eine Einlage vor. Keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, da die Aktien nicht veräußert wurden.

Folgen KG

Bewertung der Einlage mit den Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c EStG, d.h. überspringen der stillen Reserven auf die KG.

Buchung

Soll	EUR	Haben	EUR
Wertpapiere	50.000	Kapitalrücklage	50.000

Bei einer späteren Veräußerung durch die KG würden diese stillen Reserven aufgedeckt und dafür könnten die Verluste gem. § 15a EStG genutzt werden. Bei Übertragung und Veräußerung durch die KG in einem engen zeitlichen Rahmen könnte ein Fall der Gesamtplanrechtssprechung bzw. des § 42 AO gesehen werden (wogegen u.E. der vernünftige wirtschaftliche Hintergrund spricht: Stärkung des Eigenkapitals und der Liquidität der KG).

Fall 19

Franz Fuchsbach (F) und Tom Legath (L) beabsichtigen, gemeinsam einen Baustoffhandel in Freiburg zu betreiben. Sie schließen am 05.01.01 einen Vertrag, der notariell beurkundet wird. Darin haben sie Folgendes vereinbart:

Die Gesellschafter betreiben ab 05.01.01 gemeinsam einen Baustoffhandel unter der Firma Baustoffe Fuchsbach & Co. KG (F-KG) in Freiburg. F ist Komplementär, L ist Kommanditist der KG. Zur Vertretung der KG wird F ermächtigt. Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr.

F überträgt als Gesellschafterbeitrag das Eigentum an einem zu seinem Privatvermögen gehörenden unbebauten Grundstück auf die KG. Das Grundstück hat er vor 12 Jahren für 60.000 EUR gekauft. Der gemeine Wert des Grundstücks, der dem Teilwert entspricht, beträgt nach einem Sachverständigengutachten 100.000 EUR, der Grundbesitzwert nach § 138 Abs. 3 BewG 40.000 EUR.

L überträgt eine im Privatvermögen gehaltene GmbH-Beteiligung auf die KG. Die Beteiligung (40 % des Stammkapitals) hat er vor 7 Jahren für 30.000 EUR erworben. Ihr gemeiner Wert, der dem Teilwert entspricht, beträgt ebenfalls 100.000 EUR. Die Gesellschafter sind entsprechend ihrem Gründungskapital am Vermögen der KG beteiligt, und zwar mit jeweils 50 %. Die Einlagen sollen auf das Kapitalkonto I gebucht werden.

Soweit Vertragsbestimmungen gegen gesetzliche Vorschriften verstoßen, sind diese Bestimmungen nicht anzuwenden. Der Gesellschaftsvertrag gilt in solch einem Fall als ohne diese Vertragsbestimmungen vereinbart. F und L sind keine Unternehmer.

Die Auflassung ist ebenfalls am 05.01.01 vor dem Notar erklärt worden. Gleichzeitig ist der Notar beauftragt worden, Antrag auf Eintragung des Eigentümerwechsels in das Grundbuch zu stellen. Der KG ist ab 05.01.01 wirtschaftliches Eigentum an dem Grundstück eingeräumt worden. Die KG hat im Februar 2001 700 EUR Grunderwerbsteuer, 2.000 EUR Notariatsgebühren und 480 EUR Grundbucheintragungsgebühren gezahlt. Den Antrag auf Eintragung in das Grundbuch hatte der Notar bereits am 05.01.01 gestellt.

Die KG ist am 09.04.01 ins Handelsregister beim Amtsgericht Freising eingetragen worden.

1. Ist die KG bürgerlich-rechtlich wirksam zustande gekommen?
2. Ist der Einbringungsvorgang hinsichtlich des Grundstücks grunderwerbsteuerbar und in welcher Höhe fällt Grunderwerbsteuer an?
3. Löst der Einbringungsvorgang umsatzsteuerliche Folgen aus?
4. Wie sind die Einbringung des Grundstücks und der Beteiligung ertragsteuerlich bei F und L zu behandeln?
5. Wie sind die Grunderwerbsteuer sowie die Notariats- und Grundbucheintragungsgebühr steuerlich zu behandeln?
6. Wie ist die Einbringung des Grundstücks und der Beteiligung handels- und steuerbilanziell zu behandeln, wenn eine Einheitsbilanz angestrebt ist?
7. Erstellen Sie die Eröffnungsbilanz zum 05.01.01 (01 = 2017)!

Lösung

Abgrenzung vollentgeltlicher und teilentgeltlicher
Übertragungen in Mischfällen

Gegenkonten der Buchung bei der PersG

Ansatz des gemeinen Werts
des Wirtschaftsgutes und
Gegenbuchung:

1. Kapital I und Kapital II
oder
2. Kapital (I/II) und Kapital-
rücklage (aufgrund
einer Vereinbarung)

vollentgeltliche Übertragung

Folgen

1. Einbringender
= Aufdeckung steuerverhaf-
teter stiller Reserven, z.B.
§ 17, § 20 Abs. 2, § 23
EStG
2. PersG
= Aktivierung der AK

Ansatz unter dem gemeinen
Wert des Wirtschaftsgutes
aufgrund ausdrücklicher
Vereinbarung und Gegen-
buchung auf Kapitalkonto

teilentgeltliche Übertragung
mit Aufteilung nach der Tren-
nungstheorie in Tausch und
Einlage nach Verhältnis
Buchung zum höheren
gemeinen Wert

Folgen

1. Einbringender
= quotale Aufdeckung stiller
Reserven (Tausch), z.B.
§ 17, § 20 Abs. 2, § 23
EStG.
2. PersG
= Aktivierung der quotalen
AK und des quotalen
Einlagewerts

Fall 20

Nico Maus (M) möchte sich an der Echt & Recht-OHG beteiligen. Um seine Einlage zum 31.10.01 zu erbringen, einigen sich die Beteiligten darauf, dass M ein unbebautes Grundstück, das er vor 7 Jahren zu einem Preis von 100.000 EUR erworben hat in die OHG einbringt, damit die Gesellschaft dort ein neues Produktionsgebäude errichten kann. Der Zeitwert des Grundstücks beträgt 250.000 EUR. In Höhe der früheren Anschaffungskosten soll M den Gegenwert auf dem Kapitalkonto I gutgeschrieben bekommen, der dann auch den korrekten Anteil seiner Beteiligung darstellt. Der Restbetrag soll dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto zugeführt werden.

Bilanzielle Beurteilung bei der OHG und M.

Lösung

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Abwandlung

Es wird im Einbringungsvertrag ausdrücklich geregelt, dass M für das Grundstück mit einem „Einbringungswert“ von 100.000 EUR auch nur Gesellschaftsrechte i.H.v. 100.000 EUR erhält. Weitere Buchungen erfolgten auch nicht. Obwohl M sich bewusst ist, dass sein tatsächlich eingebrachter Wert größer ist als der erhaltene Gegenwert, lässt er sich auf dieses Geschäft ein. Da er unbedingt an der OHG Gesellschafter werden will, ist er bereit, den „Mehrwert“ der OHG zu schenken.

Lösung

IX. Überführung und Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen

1. Überführung

Von einer Überführung eines einzelnen Wirtschaftsgutes spricht man, wenn sich die Rechtszuständigkeit bezüglich des Wirtschaftsgutes nicht ändert, also kein Rechtsträgerwechsel vorliegt. Gem. § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG sind - soweit die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist - folgende Überführungswege angesprochen:

Von	In	§ 6 Abs. 5
einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (Einzelunternehmen 1)	ein anderes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (Einzelunternehmen 2)	Satz 1
einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (Einzelunternehmen)	ein Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (bei einer AB-KG)	Satz 2
einem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (bei einer AB-KG)	ein Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (Einzelunternehmen)	Satz 2
einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A-GmbH (Kapitalgesellschaft)	ein Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A-GmbH (bei einer AB-KG)	Satz 2
einem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A-GmbH (bei einer AB-KG)	ein Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen A-GmbH (Kapitalgesellschaft)	Satz 2
einem Betriebsvermögen der AB-KG (Ober-Personengesellschaft)	ein Sonderbetriebsvermögen der CD-KG (Unter-Personengesellschaft)	Satz 2
einem Sonderbetriebsvermögen der CD-KG (Unter-Personengesellschaft)	ein Betriebsvermögen der AB-KG (Ober-Personengesellschaft)	Satz 2
einem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (bei einer AB-KG 1)	ein Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen A (bei einer AB-KG 2)	Satz 2

Die mit den o.g. Überführungsmöglichkeiten korrespondierende **Rechtsfolge** ist die **zwingende Buchwertfortführung**.

Da eine Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG und eine Personengesellschaft steuerlich immer nur einen Betrieb führen können, steht der Körperschaft als Mitunternehmer (über § 8 Abs. 1 KStG) oder der (doppelstöckigen) Personengesellschaft regelmäßig nur der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG offen.

Bei der Überführung eines einzelnen Wirtschaftsgutes nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG handelt es sich um eine Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG aus dem abgebenden Betriebsvermögen und um eine Einlage i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG bei dem aufnehmenden Betriebsvermögen, deren Bewertungen abweichend von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 EStG in § 6 Abs. 5 EStG geregelt sind, vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, a.a.O., Rz 1.



Praktikerhinweis

Relevant ist diese Einordnung z.B. für die Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG, d.h. auch eine Entnahme i.S.d. § 6 Abs. 5 EStG kann zu Überentnahmen führen!

Dabei ist es unerheblich, ob es sich bei dem zu überführenden Wirtschaftsgut um ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens handelt. Das zu überführende Wirtschaftsgut kann auch eine wesentliche Betriebsgrundlage des abgebenden Betriebsvermögens sein. Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ist die gleichzeitige Übernahme von Verbindlichkeiten unschädlich.

In den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG fallen auch selbst geschaffene nicht bilanzierungsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, § 5 Abs. 2 EStG und im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter, vgl. BMF-Schreiben vom 30.09.2010, BStBl 2010 I S. 755, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Das Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen, in das das Wirtschaftsgut überführt wird, muss nicht bereits vor der Überführung bestanden haben, sondern es kann auch erst durch die Überführung des Wirtschaftsgutes entstehen. Das abgebende und aufnehmende Betriebsvermögen muss nicht derselben Einkunftsart, §§ 13, 15, 18 EStG, zuzuordnen sein.

Beispiel: C und D sind zu jeweils 50 % an der CD-OHG beteiligt. Die CD-OHG betreibt eine Metzgerei. Im Sonderbetriebsvermögen des C befindet sich ein Verkaufswagen, mit dem die CD-OHG ihre Waren auf Wochenmärkten verkauft. Diesen Wagen vermietet C an die CD-OHG für ein monatliches Entgelt. Die CD-OHG stellt den Verkauf auf den Wochenmärkten ein. C will nun diesen Wagen im Rahmen eines im eigenen Namen neu gegründeten Einzelunternehmens zum Fischverkauf einsetzen.

Lösung: Der Verkaufswagen ist nunmehr dem Betriebsvermögen des neu gegründeten Einzelunternehmens des C zuzurechnen. Die Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen des C bei der CD-OHG in das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens muss nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert erfolgen.

Der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG steht nicht entgegen, dass mehrere Wirtschaftsgüter zeitgleich überführt werden. Dabei ist es unschädlich, wenn die überführten Wirtschaftsgüter einen Betrieb, Teilbetrieb bilden oder es sich insgesamt um einen Mitunternehmeranteil handelt.

Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven bedeutet, dass im Zeitpunkt der späteren Veräußerung auch diejenigen stillen Reserven zu besteuern sind, die sich in dem überführten Wirtschaftsgut zeitlich erst nach der Überführung gebildet haben (also Besteuerung auch der künftigen stillen Reserven). Eine Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven liegt deshalb unter anderem dann nicht vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugeordnetes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugeordnet wird, § 6 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG.

Fall 21

Braun betreibt als Einzelfirma ein Unternehmen zur Reparatur und zum Umbau von Landmaschinen. Er ist ferner an der Garten-KG beteiligt.

Braun bebaut den bisher im Einzelunternehmen als Lagergrundstück genutzten Grund und Boden mit einem Verwaltungsgebäude und vermietet das bebaute Grundstück ab dem 01.10.2017 an die Garten-KG.

Bilanzielle Behandlung!

Lösung

2. Übertragungen

2.1 Übertragungswege

Aus	In	§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr.
einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers (Einzelunternehmen, GmbH, Ober-PersG)	das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft	1
dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft	das Betriebsvermögen eines Mitunternehmers (Einzelunternehmen, GmbH, Ober-PersG)	1
einem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft	2
dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft	das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	2
einem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft an der der Mitunternehmer beteiligt ist	2
dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft an der der Mitunternehmer beteiligt ist	das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmens bei einer anderen Mitunternehmerschaft an der der Mitunternehmer beteiligt ist (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	2
einem Sonderbetriebsvermögen des einen Mitunternehmers (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft (natürliche Person, GmbH, Ober-Personengesellschaft)	3

2.2 Übertragungsarten

§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist nicht auf Veräußerungsvorgänge, die nach den allgemeinen Regelungen über Veräußerungsgeschäfte wie zwischen fremden Dritten abgewickelt werden, anzuwenden.

Es werden folgende **Arten der Übertragung** mit der Buchwertfortführung privilegiert:

- Der **unentgeltliche** Rechtsträgerwechsel
oder
- der Rechtsträgerwechsel **gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten**.

Die Frage, wann eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten gegeben ist, richtet sich dabei nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 11.07.2011, BStBl 2011 I S. 713, vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, a.a.O., Rz 14.

2.3 Rechtsfolge

Die in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG festgeschriebene **Rechtsfolge** ist die zwingende **Buchwertfortführung**.

Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG ist lex specialis und geht damit den allgemeinen Regelungen über die Gewinnrealisierung beim Tausch, § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG, vor, § 6 Abs. 6 Satz 4 EStG.

Fall 22

C und D sind Gesellschafter der CD-OHG. C überlässt der OHG ein ihm gehörendes Grundstück, welches die OHG als Lagerplatz nutzt. Der Buchwert beträgt 150.000 EUR, der Teilwert (= gemeine Wert) 500.000 EUR. Das Grundstück wird in 2017 zum Kaufpreis von 500.000 EUR an D veräußert. D überlässt das Grundstück - wie vorher der C - der OHG zur Nutzung.

Bilanzsteuerrechtliche Behandlung!

Lösung

Fall 23

B ist Kommanditist der C-KG und hat in seinem Einzelunternehmen ein unbebautes Grundstück mit einem Buchwert von 200.000 EUR bilanziert. Der Teilwert (= gemeiner Wert) beträgt 400.000 EUR. B überträgt in 2017 das Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die C-KG.

Bilanzsteuerrechtliche Behandlung!

Lösung

Fall 24

F ist als Komplementär mit 60 %, G als Kommanditist mit 40 % an Gewinn, Verlust und Vermögen der FG-KG beteiligt. F veräußert in 2017 an die FG-KG ein unbebautes Grundstück, dessen Verkehrswert/Teilwert 150.000 EUR beträgt und das er 2 Jahre zuvor für 100.000 EUR erworben hatte, gegen einen Kaufpreis von 100.000 EUR. F werden keine Gesellschaftsrechte als Ausgleich für die verbilligte Übertragung gewährt (Buchung insoweit über gesamthänderisch gebundenes Kapitalrücklagenkonto). Grund für den geringen Kaufpreis ist die angespannte Liquiditätslage der KG. Das Grundstück wird von der KG fortan betrieblich genutzt. F nutzte das Grundstück bisher als Lagerplatz in seinem Einzelunternehmen.

Bilanzsteuerrechtliche Würdigung des Übertragungsvorganges!

Lösung

2.4 Vermeidung von Missbräuchen durch Behaltefristen

Die Möglichkeit der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf einen anderen Rechtsträger soll nur dann zum Buchwert zulässig sein, wenn diese Übertragung zum **Zweck der Umstrukturierung** und **nicht** auch zum **Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme** erfolgte.

Bei der Veräußerung oder Entnahme innerhalb von 3 Jahren nach der Abgabe der Steuererklärung der Übertragenden für das Jahr, in dem die Übertragung erfolgt, ist daher die Veräußerung oder Entnahme als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzusehen, mit der Folge, dass die ursprüngliche Buchwertübertragung nunmehr rückwirkend mit dem Teilwert zu bewerten ist, § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.

Fall 25

Einzelunternehmer P ist an der P, O, S OHG zu 5 % beteiligt.

Er überträgt in 2015 eine seit 2013 zu seinem gewillkürten Betriebsvermögen gehörende Beteiligung von 80 % an der Y GmbH auf die OHG.

Der Buchwert zu diesem Zeitpunkt beträgt 300.000 EUR, der Teilwert = gemeine Wert beträgt 600.000 EUR. Die Übertragung erfolgt unentgeltlich unter Buchung auf ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto. Eine Ergänzungsbilanz wird nicht gebildet.

Die Gesellschafter gehen davon aus, dass die OHG mit diesem Vermögen eine ausreichende Grundlage für die Aufnahme von zinsgünstigen Krediten geschaffen hat. Sie sind sich allerdings darin einig, bei Bedarf die GmbH Beteiligung auch kurzfristig zu veräußern. Tatsächlich veräußert die OHG die GmbH-Beteiligung bereits am 24.08.2017 für 750.000 EUR an einen fremden Dritten. Die OHG gibt ihre Feststellungserklärung für 2015 am 16.10.2017 beim Finanzamt ab. P reicht seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 am 19.11.2017 beim Finanzamt ein.

Lösung

2.5 Schuldübernahmen und Trennungstheorie bei § 6 Abs. 5 EStG

In der Praxis sind insbesondere Übertragungen von schuldbelasteten Wirtschaftsgütern problematisch.

Denn Schuldübernahmen bei Übertragung **einzelner** Wirtschaftsgüter sind - anders als bei Übertragung steuerfunktionaler Einheiten - für die Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG grundsätzlich schädliche Entgelte.

Die Finanzverwaltung wendet hier die Trennungstheorie an, vgl. BMF-Schreiben vom 08.12.2011, a.a.O., Rz 15.

Der BFH hatte dagegen mit Urteil vom 19.09.2012 IV R 11/12, a.a.O., abweichend von der o.g. BMF-Auffassung entschieden, dass die Trennungstheorie, verbunden mit anteiliger Aufdeckung stiller Reserven, bei teilentgeltlichen Übertragungen in den Fällen des § 6 Abs. 5 EStG nicht zur Anwendung kommt.

Vorübergehender Nichtanwendungserlass lt. BMF-Schreiben vom 12.09.2013

Zur Frage der Gewinnrealisation bei teilentgeltlichen und mischentgeltlichen Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern, d.h. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und sonstiges Entgelt, ist ein Revisionsverfahren beim X. Senat des BFH anhängig X R 28/12.

Die noch ausstehende Entscheidung des X. Senats des BFH bleibt abzuwarten. Daher wird die Entscheidung über die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 19.09.2012 IV R 11/12, a.a.O., lt. BMF-Schreiben vom 12.09.2013 zunächst zurückgestellt.

In einschlägigen Fällen zu § 6 Abs. 5 EStG ist vorerst weiterhin uneingeschränkt die in Tz 15 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011 IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl 2011 I S. 1279, vertretene Rechtsauffassung anzuwenden.

Einsprüche von Steuerpflichtigen ruhen gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes bis zur endgültigen Klärung der Problematik.



Praktikerhinweis

In der gestaltenden Beratung sollte man derzeit also sehr vorsichtig agieren.

Zur Vermeidung der Problematik der Anwendung der Trennungstheorie bei Schuldübernahmen, könnte das Zurückbehalten der Schulden im Sonderbetriebsvermögen zielführend sein.

Fall 26

Hans Meier (H) ist als Kommanditist zu 70 % am Vermögen der HP-GmbH & Co. KG beteiligt.

Aktiva	Gesamthandsbilanz HP-KG		Passiva
	EUR		EUR
Wirtschaftsgüter	1.000.000	Kapital I H	700.000
—	—	Kapital I P	300.000
===	1.000.000	===	1.000.000
	=====		=====

Aktiva	Sonderbilanz H		Passiva
	EUR		EUR
Grundstück	1.000.000	Kapital	700.000
(Verkehrswert 1.500.000 EUR)	—	Verbindlichkeiten	300.000
===	1.000.000	===	1.000.000
	=====		=====

Mit notariellem Vertrag vom 26.06.2010 überträgt H ein bis dahin zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörendes bebautes Grundstück in das Gesamthandsvermögen der HP-GmbH & Co. KG. Auf dem Grundstück lastet eine Verbindlichkeit i.H.v. 300.000 EUR, die die HP-GmbH & Co. KG mit übernommen hat. Außerdem erfolgt eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto II (Eigenkapital) des H in Höhe der Differenz der Verbindlichkeit zum Buchwert = 700.000 EUR. Der Buchwert des Grundstücks beläuft sich auf 1.000.000 EUR und wurde von der HP-GmbH & Co. KG entsprechend fortgeführt. Der Verkehrswert des Grundstücks beträgt 1.500.000 EUR.

In der Gesamthandsbilanz wurde wie folgt gebucht:

Soll	EUR	Haben	EUR
Grundstück	1.000.000	Verbindlichkeiten	300.000
		Kapital II H	700.000

Lösung

2.6 Einschränkungen bei der Beteiligung von Kapitalgesellschaften

Die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften ist steuergünstiger gestellt als die Veräußerung sonstiger Wirtschaftsgüter. Wenn eine natürliche Person ihre GmbH-Beteiligung veräußert, braucht sie den Veräußerungsgewinn grundsätzlich nur zu 60 % der Besteuerung zu unterwerfen, § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG. Wenn eine GmbH ihre Beteiligung an einer anderen GmbH veräußert, ist der Veräußerungsgewinn gem. § 8b Abs. 2 und 3 KStG sogar zu 95 % steuerfrei.

Mit den Einschränkungen des § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG soll verhindert werden, dass die Übertragung zu Buchwerten dazu genutzt wird, Wirtschaftsgüter Kapitalgesellschaften ganz oder anteilig zuzuordnen, deren Anteile anschließend entweder im Teileinkünfteverfahren (Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sind natürliche Personen) oder zu 95 % steuerfrei (Gesellschafter der Kapitalgesellschaft sind wiederum Kapitalgesellschaften) veräußert werden.

Nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG ist der Teilwert anzusetzen, soweit in den Fällen des Satzes 3 der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Das gilt auch, soweit innerhalb von 7 Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsgutes nach Satz 3 der Anteil der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Auch hier ist der Teilwert rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung anzusetzen, § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG.

Hintergrund dieser sog. Körperschaftsteuerklausel ist der Effekt der Verdopplung der stillen Reserven, da diese nicht nur auf die Körperschaft, sondern auch auf die Anteile an der Körperschaft überspringen!

Fall 27

An der T-GmbH & Co. KG ist die T-GmbH mit 1/3 und Max Rein mit 2/3 am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust beteiligt. Rein ist nicht an der Komplementär-GmbH beteiligt.

Zur Stärkung des Eigenkapitals der GmbH & Co. KG erklären sich die Gesellschafter bereit, ihren Anteil an der KG zu erhöhen. Zu diesem Zweck übertragen sie mit Wirkung vom 02.01.2017 ihre Grundstücke, die bisher unstreitig Sonderbetriebsvermögen in der KG darstellen, gegen Gewährung von weiteren Gesellschaftsrechten (in Höhe der Buchwerte) auf die T-GmbH & Co. KG. Da die Wertverhältnisse der Grundstücke im gleichen Verhältnis wie die Beteiligungsverhältnisse stehen, hat die KG die Grundstücke entsprechend der ausgegebenen Gesellschaftsrechte mit dem Buchwert bilanziert.

	<u>Buchwert</u> EUR	<u>Teilwert/gemeiner Wert</u> EUR
• Sonderbetriebsvermögen Rein	1.800.000	2.400.000
• Sonderbetriebsvermögen GmbH	900.000	1.200.000

Auf eventuelle Nebenkosten bei der Übertragung der Grundstücke ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.

Welche ertragsteuerlichen Folgen lösen die Übertragungen der Grundstücke bei der T-GmbH & Co. KG und deren Gesellschaftern aus?

Lösung

2.7 Übertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften

Nicht aufgeführt ist die Übertragung zwischen Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmenschaften. Die Finanzverwaltung sowie der I. Senat des BGH gehen deshalb in diesen Fällen von der zwingenden Aufdeckung stiller Reserven aus, BMF-Schreiben vom 08.12.2011, BStBl 2011 I S. 1279, Rz 18 unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 25.11.2009, BStBl II S. 471. Dagegen vertritt der 4. Senat des BFH sowie die h.M. in der Literatur die Auffassung, dass eine Buchwertfortführung aus § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG abzuleiten sei, BFH-Urteil vom 15.04.2010, BStBl 2010 II S. 971 (analoge Anwendung der Überführungsregeln bei beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften).



EINSPRUCH

Rechtsbehelfsempfehlung

Nach einem BFH-Beschluss vom 10.04.2013 I R 80/12 wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, als hiernach eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nicht zum Buchwert möglich ist.

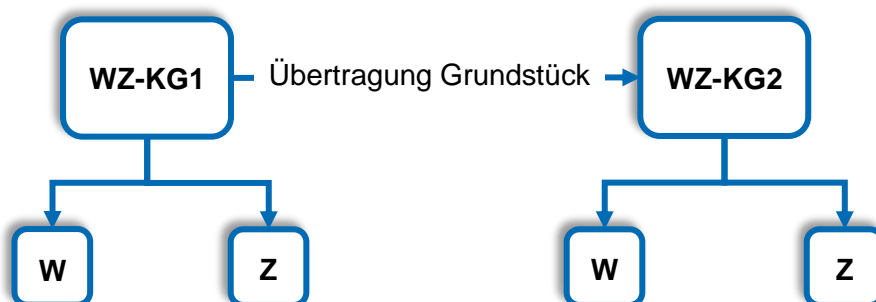
Entsprechende Fälle sind offen zu halten.

Fall 28

An den 2 personen- und beteiligungsidentischen KG1 und KG2 sind W und Z je zur Hälfte beteiligt.

Zum 01.09.2017 wird aus dem Gesamthandsvermögen der KG1 das vor 5 Jahren für 500.000 EUR (= Buchwert) erworbene unbebaute Grundstück unmittelbar in das Gesamthandsvermögen der KG2 übertragen. Der Teilwert des Grundstücks beträgt 800.000 EUR.

Die Übertragung soll gegen Erhöhung (KG2) der gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklage gebucht werden.



Lösung

X. Übertragung von steuerfunktionalen Einheiten

1. Einführung

Mit dem UntStFG vom 20.12.2001 hat der Gesetzgeber die zwingende erfolgsneutrale Behandlung der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten geregelt.

Dabei wollte der Gesetzgeber wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen außerhalb des UmwStG mit dem Buchwert als Rechtsfolge regeln.

Hauptanwendungsfall des § 6 Abs. 3 EStG in der Praxis und auch Normzweck ist die **Begünstigung der vorweggenommenen Erbfolge**.

Besondere Bedeutung hat in diesem Zusammenhang die Übertragung von Mitunternehmeranteilen sowie von Anteilen von Mitunternehmeranteilen bei existierendem Sonderbetriebsvermögen.

2. Persönlicher Anwendungsbereich

Übertragender und Aufnehmender der betrieblichen Einheiten können natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften sein. Bei der Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils wird nur die Übertragung auf natürliche Personen vom Anwendungsbereich der Vorschrift erfasst, § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.

Bei einer unentgeltlichen Übertragung von einer oder auf eine Kapitalgesellschaft gehen jedoch die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung oder der verdeckten Einlage vor, vgl. BMF-Schreiben vom 03.03.2005, BStBl 2005 I S. 458, Rz 2.

3. Varianten der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG

	Unentgeltliche Übertragung	§ 6 Abs. 3
1.	Betrieb	Satz 1, Halbsatz 1 EStG
2.	Teilbetrieb	Satz 1, Halbsatz 1 EStG
3.	Mitunternehmeranteil (gesamt)	Satz 1, Halbsatz 1 EStG
4.	Teil eines Mitunternehmeranteils auf natürliche Person	Satz 1, Halbsatz 2 EStG
5.	Teile eines Betriebs (durch unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen)	Satz 1, Halbsatz 2 EStG

Zu Varianten 4 und 5: Unschädliches Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen

Die Buchwertfortführung gilt auch, wenn der bisherige Mitunternehmer Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen (Sonderbetriebsvermögen) derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht überträgt, § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG.

Dies löst allerdings eine **5-jährige Sperrfrist** aus und gilt nur, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens 5 Jahren nicht veräußert oder aufgibt.

Anderenfalls wird rückwirkend die Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 EStG für den bisherigen Mitunternehmer aberkannt und es kommt zur Aufdeckung stiller Reserven in Form eines laufenden Gewinns.

4. Definition der unentgeltlichen Übertragung

Unter einer Übertragung versteht man den Rechtsträgerwechsel.

Anders als bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern besteht Einigkeit darüber, dass bei der Übertragung von betrieblichen Einheiten die **Einheitstheorie** zur Anwendung kommt, vgl. BMF-Schreiben vom 13.01.1993, BStBl 1993 I S. 80, Rz 38.

Danach entsteht ein Gewinn grundsätzlich nur, wenn die Abfindung den gesamten Buchwert des Kapitalkontos übersteigt.

Es liegt immer dann Unentgeltlichkeit i.S.v. § 6 Abs. 3 EStG vor, wenn die Abfindung den Buchwert des Kapitalkontos nicht übersteigt und zumindest teilweise eine Schenkungsabsicht bestand.

Eine **Schuldübernahme** stellt **kein Entgelt** dar, BMF-Schreiben vom 13.01.1993, BStBl 1993 I S. 80, Rz 29.

Liegt die Abfindung jedoch unter dem Buchwert des Kapitalkontos, weil z.B. **negative Ertragsaussichten und keine Zuwendungsabsicht bestehen**, handelt es sich um eine entgeltliche Veräußerung gem. § 16 EStG, sodass § 6 Abs. 3 EStG nicht zur Anwendung gelangt.

Beispiel: Vater V überträgt seinen Mitunternehmeranteil (Buchwert Kapitalkonto: 200.000 EUR, Teilwert: 1.000.000 EUR) an der X-OHG im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf seine Tochter T mit der Auflage, dass die Tochter 100.000 EUR an den Vater zahlt.

Lösung: Es liegt insgesamt ein unentgeltlicher Vorgang vor.

Ein weiterer Sonderfall ist der des **negativen Kapitalkontos**.

Nach dem rechtskräftigen Urteil des FG Düsseldorf vom 19.01.2010 13 K 4281/07 F, EFG 2010 S. 803 gilt hier Folgendes:

1. Es ist für jeden Einzelfall im Rahmen der Auslegung anhand des erkennbaren Willens und den Vorstellungen der Parteien zu ermitteln, ob die Übernahme eines negativen Kapitalkontos anlässlich einer „unentgeltlichen“ Unternehmensübertragung (hier an nicht Angehörige) eine Veräußerung oder eine Schenkung darstellt.
2. Die unentgeltliche Übertragung eines Unternehmens mit negativem Kapitalkonto, welches durch Überentnahmen vor Übertragung entstanden ist, ist nicht missbräuchlich, sondern eine von mehreren legalen Gestaltungen, auch wenn sie zu einer geringeren Steuerbelastung des Übertragenden als im Falle der Veräußerung führt.

5. Sachlicher Anwendungsbereich bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters umfasst den Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen, BMF-Schreiben vom 03.03.2005, a.a.O., Rz 3.

5.1 Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils

Wird der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen, setzt § 6 Abs. 3 EStG voraus, dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (funktionale Betrachtungsweise) übertragen werden.

Wird mit der Übertragung des Gesellschaftsanteils auf einen Aufnehmenden funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen ins Privatvermögen überführt, liegt insgesamt eine tarifbegünstigte Betriebsaufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils vor. D.h. § 6 Abs. 3 EStG ist nicht anwendbar, BMF-Schreiben vom 03.03.2005, a.a.O., Rz 5.

Wird anlässlich der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 EStG überführt oder übertragen, findet § 6 Abs. 3 EStG nach Auffassung des BMF keine Anwendung. In diesen Fällen erfolgt keine Begünstigung nach §§ 16, 34 EStG, BMF-Schreiben vom 03.03.2005, a.a.O., Rz 6 und 7.

Fall 29

Mutter M ist Kommanditistin bei der M-KG, an die sie BGA (Buchwert: 4.000 EUR, Teilwert: 8.000 EUR, keine wesentliche Betriebsgrundlage) vermietet hatte. M übertrug im Juli 2017 ihren Gesellschaftsanteil (Buchwert: 100.000 EUR, gemeiner Wert 150.000 EUR) unentgeltlich auf ihre Tochter T.

Zeitgleich überführt sie die BGA in ihr Einzelunternehmen.

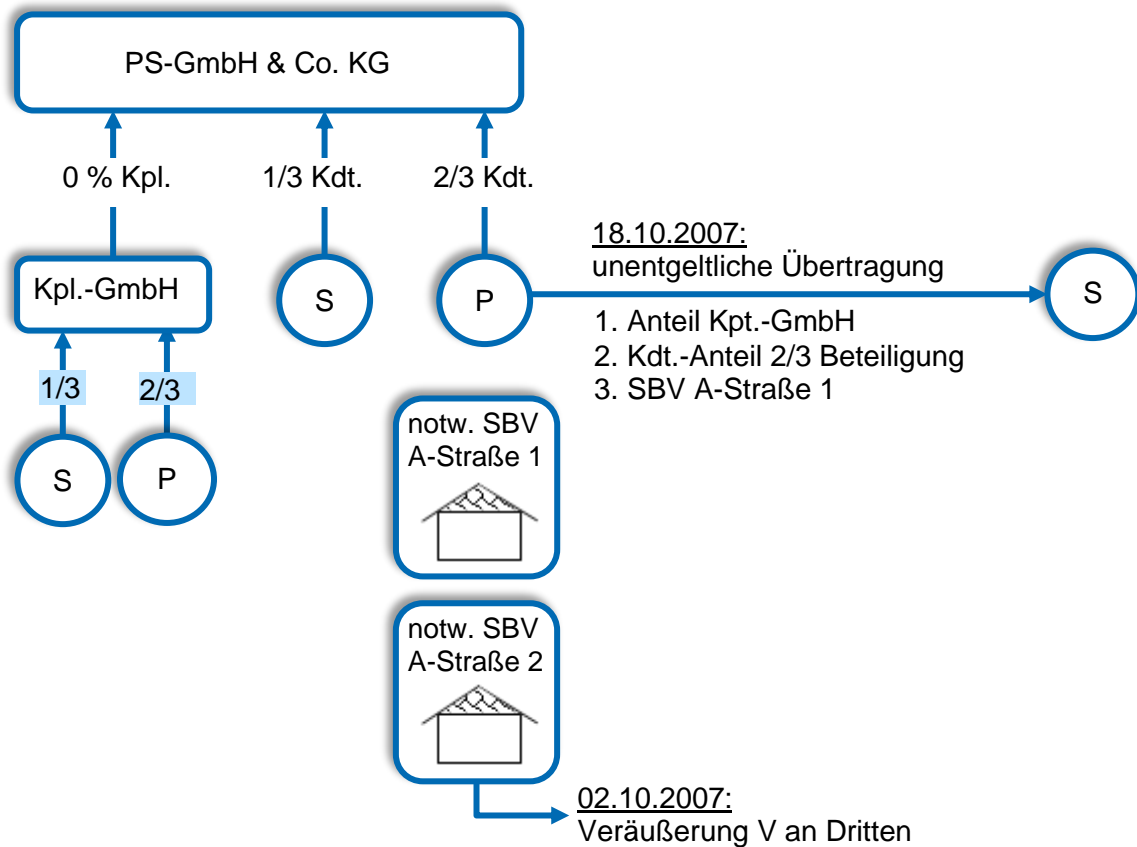
Lösung

Abwandlung

Es wird das bisher an die KG verpachtete Betriebsgrundstück zurückbehalten und in das Einzelunternehmen überführt, jedoch weiter an die KG vermietet.

Lösung

Fall 30 (BFH-Urteil vom 09.12.2014 IV R 29/14)



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

An der gewerblich tätigen PS-GmbH & Co. KG (KG), die einen Handel mit Spielwaren, Kinderwagen und Textilien betreibt, waren zunächst zu 2/3 Vater (P) und zu 1/3 Sohn (S) als Kommanditisten beteiligt.

Außerdem waren P und S ebenso zu 2/3 bzw. 1/3 an der Komplementär-GmbH beteiligt, die keine vermögensmäßige Beteiligung an der KG hatte.

P überließ der KG u.a. das Betriebsgrundstück A-Straße 1 und A-Straße 2 zur Nutzung, sodass es bei ihm als notwendiges Sonderbetriebsvermögen behandelt wurde.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 02.10.2007 veräußerte P das Grundstück A-Straße 2 an einen Dritten.

Mit weiteren notariellen Verträgen vom 18.10.2007 übertrug P seinen gesamten Mitunternehmeranteil an der KG sowie das verbliebene Sonderbetriebsvermögen A-Straße 1 und seinen GmbH-Anteil an der Komplementär-GmbH auf S, im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, sodass dieser Alleingesellschafter der KG wurde. Die Vermögensübertragung erfolgte unentgeltlich.

Das Finanzamt sah in der in einem zeitlichen Zusammenhang vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgten Veräußerung des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens (Grundstück A-Straße 2) einen schädlichen Gesamtplan und verneinte die Anwendung der Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils. Es wurden die gesamten stillen Reserven im Mitunternehmeranteil und den Grundstücken bei P aufgedeckt und als begünstigter Gewinn aus der Aufgabe des Mitunternehmeranteils angesehen.

Liegt ein schädlicher Gesamtplan vor?

Lösung

5.2 Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

Unproblematisch ist es, Anteile eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich zum Buchwert zu übertragen, wenn kein (funktional wesentliches) Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist.

Bei Existenz von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen muss dieses grundsätzlich quotenentsprechend mit übertragen werden.

Beispiel: Soweit der Vater P zu 60 % an der PM-KG beteiligt ist und dieser funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen überlässt, muss er, wenn er im Rahmen der vorgenommenen Erbfolge die Hälfte seines Gesellschaftsanteils auf seinen Sohn S überträgt (S ist also anschließend mit 30 % an der KG beteiligt) auch die Hälfte seines Sonderbetriebsvermögens auf den Sohn übertragen.

5.2.1 Disquotale Übertragungen

Fraglich ist, welche Rechtsfolgen bei nicht quotenentsprechenden Übertragungen entstehen.

5.2.1.1 Unterquotale Übertragung

Wird anlässlich einer Teilanteilsübertragung von Gesamthandsvermögen funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen unterquotal übertragen, liegt insgesamt eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG vor, BMF, a.a.O., Rz 10. Dabei muss der Übernehmer die 5-jährige Behaltefrist beachten.

5.2.1.2 Überquotale Übertragung

Bei diesen Übertragungen erfolgte eine Auftrennung. Für den quotenentsprechend übertragenden Teil gilt § 6 Abs. 3 EStG. Für den überquotalen Teil hingegen ist § 6 Abs. 5 EStG einschlägig, BMF, a.a.O., Rz 16 ff.

6. Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen

Die unentgeltliche Aufnahme einer oder mehrerer Personen in ein Einzelunternehmen hat im Rahmen der Generationennachfolge hohe Praxisrelevanz. Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG hat die entstehende Personengesellschaft zwingend die Buchwerte fortzuführen, wenn eine natürliche Person unentgeltlich in ein bestehende Einzelunternehmen aufgenommen wird.

In Abgrenzung zu § 24 UmwStG erfolgt hier die Aufnahme unentgeltlich während im Rahmen des § 24 UmwStG der eintretende Gesellschafter einen Beitrag in das neue Betriebsvermögen leistet.



Praktikerhinweis

Das BMF sieht hier keinen Anwendungsfall des § 24 UmwStG, vgl. Rz 01.47 UmwStE.

Dies hat der BFH zuletzt in seinem Urteil vom 18.09.2013 X R 42/10 anders gesehen und wie folgt entschieden:

Bringt der Steuerpflichtige einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft ein und wendet er zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zu, sind auf diesen Vorgang die Vorschriften der § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar.

§ 24 UmwStG ist lt. BFH insoweit anwendbar, soweit der bisherige Betriebsinhaber an der Mitunternehmerschaft beteiligt wird, also er den Betrieb für eigene Rechnung in die Personengesellschaft einbringt.

Mittlerweile erkennt die Verwaltung die BFH-Meinung, vgl. FinMin Hamburg, Erlass vom 17.06.2017 S 1978 c - 2014/002 - 52.

Bei gewünschter Buchwertfortführung sollte hier folglich im Zweifel ein Antrag nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG gestellt werden!

Fall 31

Horst Durstig (HD) betreibt seit Jahren auf eigenem Grundstück einen Baustoffhandel. Um seinen bisher angestellten Sohn Bernd Durstig (BD) an das Unternehmen zu binden, bietet er ihm die unentgeltliche Aufnahme zum 01.01.2017 in sein Einzelunternehmen an.

Zu diesem Zweck wurde ein Gesellschafts- und Einbringungsvertrag abgeschlossen. Im § 3 dieses Vertrages heißt es u.a.:

§ 3 Gesellschafter und ihre Einlagen

1. *HD nimmt mit Wirkung vom 01.01.2017 BD unentgeltlich in sein Einzelunternehmen auf. Zu diesem Zweck bringt HD die Wirtschaftsgüter seines Einzelunternehmens - mit Ausnahme des Grundstücks - zur Hälfte für eigene zur anderen Hälfte für Rechnung des BD in die KG ein. Die Werte der Handels-/Steuerbilanz zum 31.12.2016 werden (mit Ausnahme des Grundstücks) in der Eröffnungsbilanz der KG zum 01.01.2017 übernommen.*
2. *Das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz wird den Gesellschaftern zu 1/2 zugeordnet.*
3. *HD bleibt Eigentümer folgender schuldenfreier, bisher bilanzierter Wirtschaftsgüter, die ab dem 01.01.2017 an die KG vermietet werden:*
 - a) *Grund und Boden,*
 - b) *Gebäude.*

Schlussbilanz des Einzelunternehmens HD:

Aktiva	Handelsbilanz/Steuerbilanz Einzelunternehmen HD 31.12.2016		Passiva
	EUR		
Grund und Boden	60.000	Kapital	600.000
Gebäude	135.000	Übrige Passiva	285.000
BGA	75.000		
Fuhrpark	15.000		
<u>Übrige Aktiva</u>	<u>600.000</u>		
	885.000		885.000
===	=====	===	=====

Aufgabe

Erläutern Sie die sich aus der Umstrukturierung des Unternehmens ergebenden bilanzsteuerlichen Rechtsfolgen.

Anmerkungen

- Auf eine mögliche Gewerbesteuerrückstellung und evtl. umsatzsteuerliche Folgen ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.
- Alle Anträge gelten als gestellt. Im Zweifel ist die Verwaltungsmeinung anzuwenden.

Erweiterung des Falles

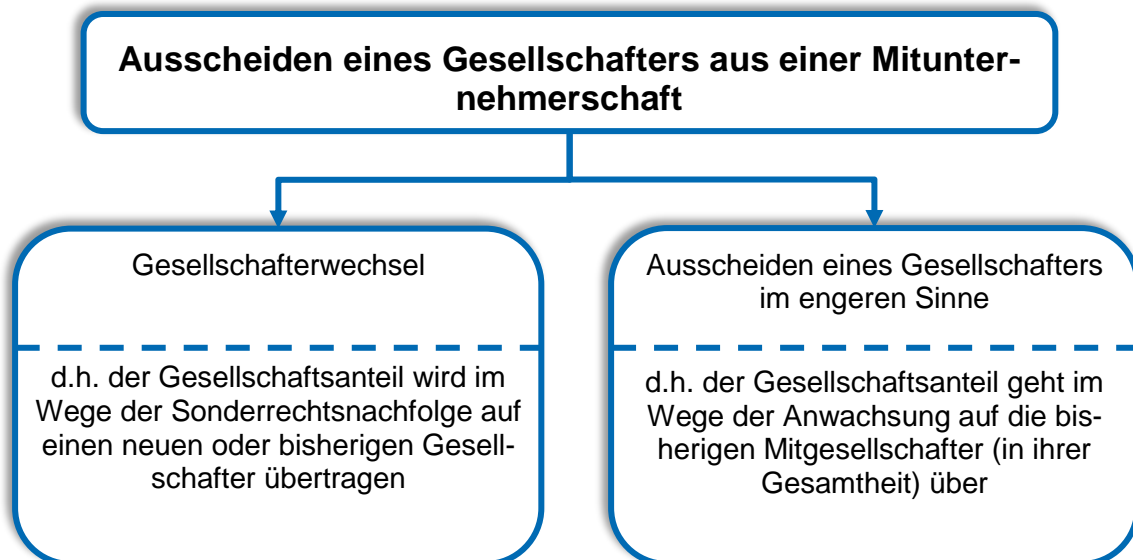
Aufgrund unüberbrückbarer Meinungsverschiedenheiten mit seinem Vater veräußerte BD mit dessen Zustimmung mit Wirkung vom 01.01.2017 seinen Mitunternehmeranteil an Fred Fuchs (FF) für 412.500 EUR. In der Gesellschaftsbilanz soll FF das Kapitalkonto von BD fortführen. Auf die Veräußerung zum 01.01.2017 ist nicht weiter einzugehen.

XI. Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer bestehenden Personengesellschaft

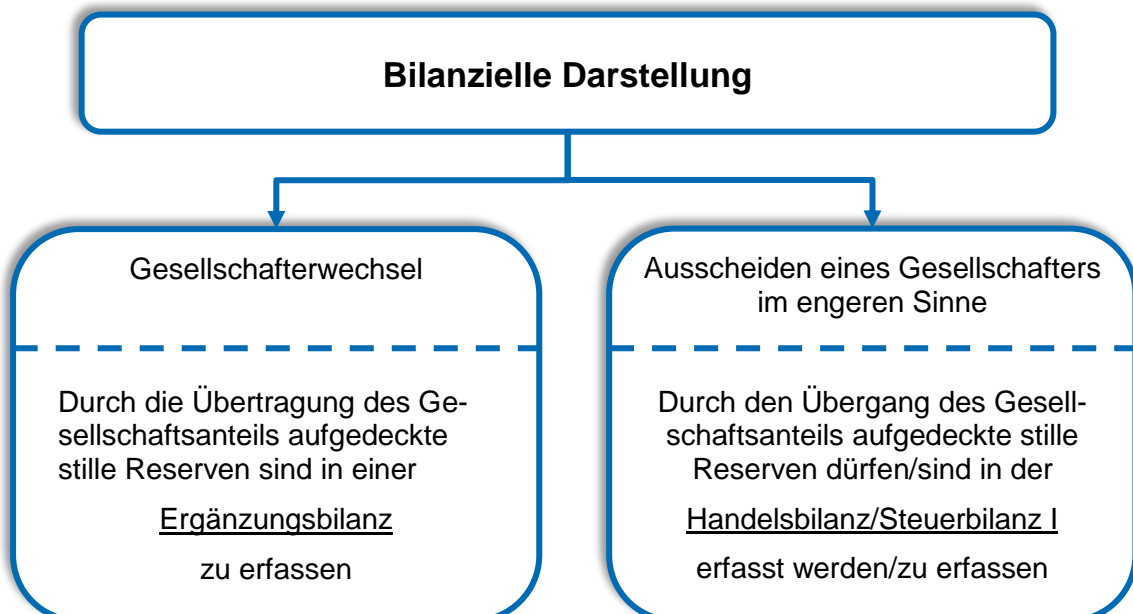
1. Allgemeines

Mögliche Formen des Ausscheidens eines Gesellschafters

Hier wird unterschieden:



Die ertragsteuerrechtlichen bzw. bilanzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen sind in beiden o.g. Ausscheidensvarianten gleich. Die bilanzielle Darstellung weicht allerdings voneinander ab.



2. Gesellschafterwechsel

Veräußernder Gesellschafter

Der veräußernde Gesellschafter erzielt Einkünfte aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln. Für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte reicht die Information, dass es sich um einen Gewinn/Verlust nach § 16 EStG handelt, alles weitere wird auf der persönlichen Besteuerungsebene des Gesellschafters abgehandelt, R 16 Abs. 13 Sätze 1 und 2 EStR.

Eintretender Gesellschafter

Aufgrund der persönlichen Einkommensteuerpflicht der Gesellschafter der Personengesellschaft sind die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens den einzelnen Gesellschaftern im Umfang ihrer Vermögensbeteiligung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen. Der neue Gesellschafter erwirbt diese Anteile an den (= allen) Einzelwirtschaftsgütern und muss sie einkommensteuerrechtlich mit den Anschaffungskosten bilanzieren. Auf diesen Vorgang ist § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG unmittelbar anzuwenden, da der neue Gesellschafter aus einkommensteuerrechtlicher Betrachtungsweise „seinen Betrieb“ (Mitunternehmeranteil) entgeltlich erworben hat. Die Anschaffungskosten für die Anteile an den Einzelwirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens sind zu ermitteln.

Gesellschafterwechsel bei negativem Kapitalkonto

Übernimmt der Erwerber von seinem Rechtsvorgänger ein negatives Kapitalkonto, hat er ebenfalls Anschaffungskosten in Höhe der bezahlten stillen Reserven bis zur Höhe des negativen Kapitalkontos (= Schuldübernahme), die als steuerliche Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz darzustellen sind. Der Ausscheidende hat einen Veräußerungsgewinn in Höhe der Differenz zwischen gezahltem Entgelt und dem negativen Kapitalkonto (= Schuldfreistellung). In der Gesamthandsbilanz bleibt das negative Kapitalkonto bestehen. Soweit der Neugesellschafter einen höheren Betrag gezahlt hat (z.B. negatives Kapitalkonto auch unter Berücksichtigung der stillen Reserven und der Neugesellschafter zahlt 1 EUR für den Anteil), so ist lt. BFH ein (aktiver) Korrekturposten in Höhe der Differenz zwischen dem Wert des Kapitalkontos (nach Aufdeckung der stillen Reserven) und dem gezahlten Kaufpreis in der Ergänzungsbilanz zu bilden und mit zukünftigen Gewinnen in dem Umfang zu mindern, wie sich das negative Kapitalkonto mindert.

Fall 32

An einer OHG, deren Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, waren bisher beteiligt: D mit 50 %, E und F mit jeweils 25 %. Gesellschafter F übertrug seinen Gesellschaftsanteil am 01.01.02 auf den Gesellschafter G.

Die übrigen Gesellschafter haben dem Gesellschafterwechsel unter der Voraussetzung zugestimmt, dass G das Kapitalkonto des F mit 80.000 EUR unverändert fortführt.

Der Kaufpreis beträgt 100.000 EUR. Der Mehrpreis entfällt in vollem Umfang auf eine Maschine, die bislang (unstreitig zutreffend) degressiv abgeschrieben wird (unveränderter AfA-Satz = 30 %). Der Buchwert in der Gesellschaftsbilanz beträgt am 01.01.02 20.000 EUR. Der Teilwert beträgt zu diesem Zeitpunkt 100.000 EUR. Die Restnutzungsdauer beträgt noch 5 Jahre.

Erstellen Sie die Ergänzungsbilanzen zum 01.01.02 und 31.12.02 sowie die Ergänzung-GuV 02 für G (02 = 2017)!

Stellen Sie die Auswirkung auf die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung dar!

Auf F ist nicht einzugehen.

Lösung

Fall 33

Bislang waren an der B-OHG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) B und C zu jeweils 50 % beteiligt. Da B eine schlechte Zukunft der OHG erwartete, übertrug er am 01.01.02 seinen Gesellschaftsanteil auf die nicht nahe stehende Person D für 20.000 EUR.

C stimmte dem Gesellschafterwechsel unter der Voraussetzung zu, dass D das Kapitalkonto des B mit 30.000 EUR unverändert fortführt.

Die OHG hat zum 01.01.02 und 31.12.02 in ihrem Vermögen lediglich ein Grundstück mit 15.000 EUR (= Anschaffungskosten = Teilwert = beizulegender Wert) sowie Bankguthaben i.H.v. 45.000 EUR ausgewiesen.

Erstellen Sie die Ergänzungsbilanzen zum 01.01.02 und 31.12.02 sowie eine etwaige Ergänzung-GuV 02 für D (02 = 2017)!

Stellen Sie die Auswirkungen auf die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung dar, wenn die OHG für 02 einen Verlust lt. Gesamthandsbilanz i.H.v. 20.000 EUR erzielt hat!

Auf B ist nicht einzugehen!

Lösung

3. Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung durch die Gesellschaft

Im Gegensatz zum Gesellschafterwechsel führen diese Vorgänge zu bilanziellen Auswirkungen in der Gesellschaftsbilanz, s.a. IDW RS HFA 7. An den rechtlichen Beurteilungen der Gesellschaft (Gesellschaftsrecht, Umsatzsteuerrecht, Ertragsteuerrecht) ändert sich im Grundsatz nichts.

Zu unterscheiden sind dabei 3 denkbare Situationen:

- Abfindung des Gesellschafters zum Buchwert seines Kapitalkontos,
- Abfindung des Gesellschafters über dem Buchwert seines Kapitalkontos (Sonderfall: negatives Kapitalkonto),
- Abfindung des Gesellschafters unter dem Buchwert seines Kapitalkontos.

3.1 Abfindung des Gesellschafters zum Buchwert seines Kapitalkontos

Nach der Rechtsprechung des BGH sind **Abfindungsklauseln** in Gesellschaftsverträgen, nach denen ein ausscheidender Gesellschafter nur den Buchwert seines Kapitalkontos vergütet bekommt, **grundsätzlich anzuerkennen**. Der BGH macht davon nur in 2 Situationen eine Ausnahme.

Die Buchwertklausel ist **dann unwirksam**, wenn sie

1. auch für den Fall der Hinauskündigung eines Gesellschafters gilt und zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens ein eklatantes Missverhältnis zwischen dem tatsächlichen Wert des Gesellschaftsanteils und dessen Buchwert besteht
und wenn sie es
2. einem Gesellschafter aus wirtschaftlichen Gründen (Missverhältnis der Wertverhältnisse s.o.) unmöglich macht, selbst eine außerordentliche Kündigung auszusprechen.

In diesen Fällen ist ein für beide Seiten angemessener Wert zu finden. Für alle anderen Fälle bleibt sie wirksam, und das Steuerrecht akzeptiert diese handelsrechtlich wirksamen Vereinbarungen.

In Klausuren ist dieser Fall äußerst selten anzutreffen. Beachten Sie aber, dass Buchwertabfindungen unter fremden Dritten grundsätzlich entgeltliche Vorgänge sind = Anschaffungsvorgang, der sämtliche bilanziellen Konsequenzen nach sich zieht.

Eine Abfindung zum Buchwert kann jedoch sowohl betrieblich (= fremde Dritte) als auch privat (= nahe stehende Personen) motiviert sein.

3.1.1 Betriebliche Gründe

Eine Abfindung zum Buchwert aus betrieblichen Gründen kann auf 2 Gründen beruhen:

- Der Buchwert entspricht dem Teilwert, es existieren keine stillen Reserven, insbesondere kein Geschäfts- oder Firmenwert.
- Im Gesellschaftsvertrag ist eine Buchwertabfindung festgeschrieben oder eine solche Vereinbarung wird beim Ausscheiden geschlossen (z.B. um die Abfindung schneller zu erhalten).

In beiden Fällen liegt ein voll entgeltliches Geschäft vor, was jedoch beim Ausscheidenden zu keinem Veräußerungsgewinn (bzw. i.H.v. 0 EUR) führt. Bei den verbleibenden Gesellschaftern liegen Anschaffungskosten in Höhe des Buchwerts vor.

Achtung: Obwohl sich in der Bilanz der Personengesellschaft an den Wirtschaftsgütern nichts ändert (keine Wertaufstockung), liegen neue anteilige Anschaffungskosten vor und es kommt ggf. zu 2 AfA-Reihen.

3.1.2 Private Gründe

Ist die Abfindung aus privaten Gründen nicht größer als der Buchwert, liegt insgesamt eine unentgeltliche Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG vor.

In diesem Fall entstehen weder ein Veräußerungsgewinn/-verlust, noch Anschaffungskosten. Die verbleibenden Gesellschafter führen die AfA des Ausscheidenden fort.

Fall 34

An der DEF-OHG waren seit Jahren die Gesellschafter D, E und F mit jeweils $33 \frac{1}{3} \%$ am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven beteiligt. F ist mit Beginn des Jahres 2017 aus der Gesellschaft ausgeschieden. Nach dem Gesellschaftsvertrag erhielt er nur den Buchwert seiner Beteiligung i.H.v. 200.000 EUR. Zum Betriebsvermögen gehören u.a. folgende Wirtschaftsgüter:

- a) Ein von der OHG erworbenes Gebäude. Die bisherige AfA erfolgte gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit (richtigerweise) 4 %. Die Anschaffungskosten betragen 696.000 EUR. Der Buchwert zum 31.12.2016 beträgt 360.000 EUR, der Teilwert beträgt 380.000 EUR.
- b) Eine Maschine, von der OHG im Januar 2013 für 100.000 EUR angeschafft, AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre. Der Buchwert zum 31.12.2016 beträgt 80.000 EUR. Der Teilwert beträgt 84.000 EUR. Die Restnutzungsdauer beträgt 8 Jahre.

Zeigen Sie den für das Ausscheiden relevanten Buchungssatz!

Erläutern Sie die bilanzsteuerrechtlichen Konsequenzen im Jahr 2017, wenn sich ein möglichst niedriger steuerrechtlicher Gewinn ergeben soll.

Lösung

3.2 Abfindung des Gesellschafters über dem Buchwert seines Kapitalkontos

3.2.1 Normalfall: Abfindung zum „Teilwert = gemeinen Wert“ (Vollabfindung)

Die Abfindung über dem Buchwert des (positiven) Kapitalkontos bildet die anteilig auf den ausscheidenden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven ab. Dabei können 2 Varianten auftreten:

1. Variante: Vollabfindung des Gesellschafters einschließlich Geschäfts- oder Firmenwertanteil.
2. Variante: Abfindung des Gesellschafters einschließlich stiller Reserven, aber ohne Geschäfts- oder Firmenwertanteil.

Beide Varianten werden steuerrechtlich anerkannt, soweit sie sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben.

Der **ausscheidende Gesellschafter** erzielt in Höhe des den Buchwert seines Kapitalkontos übersteigenden Betrages gewerbliche Einkünfte gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Veräußerung seines MU-Anteils).

Die **verbleibenden Mitunternehmer** haben die durch den Anteilskauf anteilig erworbenen Wirtschaftsgüter, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungskosten zu aktivieren, § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Die Anschaffungskosten setzen sich dabei aus dem bisherigen anteiligen Buchwert des ausscheidenden Gesellschafters zzgl. der aufgedeckten stillen Reserven zusammen.

3.2.2 Lästiger Gesellschafter

Der Unterschied zum Normalfall des Ausscheidens eines Gesellschafters ist, dass die Gesellschaft diesem bisherigen Gesellschafter einen über seinen Abfindungsanspruch aus dem Gesellschaftsvertrag hinausgehenden Betrag für das „schnelle bzw. sofortige“ Ausscheiden aus der Gesellschaft zahlt. Hinter diesem zusätzlichen Betrag stehen demgemäß keine Anschaffungskosten für den Erwerb etwaiger Vermögenswerte, sodass diese Zahlung für die Gesellschaft eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt (außerordentlicher Aufwand).

Der ausscheidende Gesellschafter erzielt in Höhe des den Buchwert seines Kapitalkontos übersteigenden Betrages (einschließlich des Betrages für die Lästigkeit) gewerbliche Einkünfte gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (Veräußerung seines MU-Anteils).

Die verbleibenden Mitunternehmer haben eine doppelte Beweislast, damit sie den für die Lästigkeit gezahlten Betrag als Betriebsausgabe abziehen dürfen.¹

1. Sie müssen den Grund für die Lästigkeit aufzeigen und darstellen, dass eine weitere Zusammenarbeit mit dem Gesellschafter unmöglich ist.
2. Der Betrag, der dem Lästigen über seinen Buchwert hinaus gezahlt wird, muss nach der 3-Stufen-Theorie aufgeteilt werden:
 - I. Anteilige Aufstockung stille Reserven in allen bilanzierten und nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern (ohne Geschäfts- oder Firmenwert).
 - II. Anteilige Aufdeckung des Geschäfts- oder Firmenwert.
 - III. Übersteigender Betrag ist für Lästigkeit (Betriebsausgabe).

¹ BFH-Urteil vom 05.10.1989, BFH/NV 1990 S. 496

Soweit die Anwachsung des Gesellschaftsanteils als Anschaffung anteiliger Wirtschaftsgüter anzusehen ist, ist der Vorgang bei den verbleibenden Gesellschaftern zunächst erfolgsneutral. Nur ein darüber hinaus gehender Betrag für die Lästigkeit ist erfolgswirksam als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

3.2.3 Fortentwicklung der Wirtschaftsgüter bei verbleibenden Gesellschaftern

Für die Fortentwicklung der Bilanzansätze hinsichtlich der anteilig erworbenen Wirtschaftsgüter ergeben sich folgende Grundsätze:

- AfA nach § 7 Abs. 1 und Abs. 4 Satz 2 EStG
bisheriger Buchwert + aufgedeckte stille Reserven → Restnutzungsdauer,
- AfA nach § 7 Abs. 2 EStG
Grundsatz: (bisheriger Buchwert + aufgedeckte stille Reserven) x AfA-Satz
Achtung: Anschaffung in 2008 und ab 2011 keine degressive AfA, 2009 und 2010
→ 25 % AfA
→ evtl. 2 AfA-Reihen ab 2008
- AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG
Für den neuen Anteil beginnt ein neuer AfA-Zeitraum (33 1/3 bzw. 40 oder 50 Jahre),
BMG = anteilige neue AK.
- AfA nach § 7 Abs. 5 EStG
Für neuen Anteil grundsätzlich nicht möglich, soweit nicht Anschaffung im Jahr der Fertigstellung und sonstigen zeitlichen Restriktionen eingehalten sind.

Fall 35

An der DEF-OHG, die Spielautomaten herstellt und vertreibt sowie mehrere Spielautomaten in größeren Gaststätten selbst unterhält, ist F zu 1/3 am Gesellschaftsvermögen beteiligt. F ist nach einer in der Öffentlichkeit bekannt gewordenen strafrechtlichen Verurteilung wegen Betruges und Untreue für die Mitgesellschafter untragbar geworden. Eine Reihe von Kunden hat deshalb die Geschäftsverbindung zur OHG abgebrochen. Um das Ansehen des Unternehmens nicht weiter zu gefährden, vereinbaren D und E mit F, dass F gegen eine Barabfindung i.H.v. 800.000 EUR aus der OHG mit sofortiger Wirkung ausscheidet. D und E nahmen daraufhin die bereits anhängige Klage auf Ausschluss des Gesellschafters F zurück. Zum Zeitpunkt des Ausscheidens des F hat die Bilanz folgendes Aussehen:

Aktiva	EUR	Passiva	EUR
Grund und Boden	100.000	Kapital D	300.000
Gebäude	900.000	Kapital E	300.000
Fuhrpark	200.000	Kapital F	300.000
Maschinen	600.000	Verbindlichkeiten	2.100.000
Waren	1.000.000		
Forderungen	50.000		
<u>Bank</u>	<u>150.000</u>		
	3.000.000		3.000.000
===	=====	===	=====

Es sind folgende stille Reserven vorhanden:

	EUR
Grund und Boden	500.000
Gebäude	200.000
Fuhrpark	50.000
Maschinen	150.000
Geschäftswert	<u>300.000</u>
	1.200.000
	=====

Erläutern Sie die Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern ohne Erstellung der Bilanz im Jahr nach dem Ausscheiden!

Lösung

3.2.4 Teilentgeltliche Übertragung

Erhält der Ausscheidende (bewusst) eine Abfindung, die unter dem Teilwert, aber über dem Buchwert (Wert des Kapitalkontos) liegt, liegt ebenfalls eine voll entgeltliche Übertragung (keine Aufteilung in unentgeltlich und entgeltlichen Teil, da keine Anwendung der Trennungstheorie bei steuerfunktionalen Einheiten) des MU-Anteils auf die verbleibenden Gesellschafter vor.

Der Veräußerungsgewinn bestimmt sich als Differenz zwischen der (niedrigeren) Abfindung und dem Wert des Kapitalkontos. Die verbleibenden Gesellschafter haben Anschaffungskosten, eine Aufstockung um die stillen Reserven hat gleichmäßig über alle Wirtschaftsgüter ohne den Geschäfts- oder Firmenwert zu erfolgen (prozentuale Aufstockung nach der Stufentheorie). Erst wenn alle Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert angesetzt sind, erfolgt der Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts (vgl. auch § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB, Rz 35 des Erbfolgeerlasses oder Tz 22.08 des UmwStE).

3.2.5 Private Motivationen

Soweit bei der Bemessung der Abfindung private Gründe eine Rolle spielen liegt neben der Veräußerung auch eine Schenkung vor. Der Ausscheidende erhält aus privaten Gründen neben der Vollabfindung ein weiteres Entgelt.

In diesem Fall ist der entgeltliche Teil als Vollabfindung zu behandeln, der darüber hinausgehende Betrag stellt bei den verbleibenden Gesellschaftern eine Schenkung und somit bilanzsteuerrechtlich eine Entnahme dar und zählt beim Ausscheidenden nicht zum Veräußerungsgewinn.

3.2.6 Abfindung bei negativem Kapitalkonto

Hat der ausscheidende Gesellschafter zum Zeitpunkt des Austritts ein negatives Kapitalkonto, hängt die steuerliche Behandlung u.a. davon ab, wie das negative Kapitalkonto entstanden ist und ob er zum Ausgleich des Kapitalkontos verpflichtet ist oder dies evtl. durch die Abgeltung stiller Reserven erfolgt.

3.2.6.1 Die auf den Ausscheidenden entfallenden stillen Reserven sind größer als der negative Saldo des Kapitalkontos

In diesem Fall entsteht im Ergebnis eine positive Abfindungsverpflichtung an den Ausscheidenden (Verrechnung des Abfindungsanspruchs gem. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB mit dem Ausgleichsanspruch der Gesellschaft auf Ausgleich des negativen Kapitalkontos, § 735 BGB, § 105 Abs. 3 HGB, § 161 Abs. 2 HGB, § 171 Abs. 4 HGB. Somit unterscheidet sich dieser Fall nicht von dem bei einem positiven Kapitalkonto. Dabei ist es unerheblich, wie das negative Kapitalkonto entstanden ist.

3.2.6.2 Es sind keine stillen Reserven vorhanden bzw. sind diese niedriger als der Saldo des negativen Kapitalkontos

Soweit stille Reserven vorhanden sind, sind diese aufzudecken und als Abfindungsanspruch mit dem Kapitalkonto zu verrechnen. In dieser Höhe entsteht ein Veräußerungsgewinn (bzw. Minderung des Veräußerungsverlustes) beim Ausscheidenden und Anschaffungskosten bei den verbleibenden Gesellschaftern.

Hinsichtlich der verbleibenden Differenz des negativen Kapitalkontos ist zu unterscheiden, ob eine Ausgleichsverpflichtung besteht oder nicht.

Eine **bestehende Ausgleichsverpflichtung** des Ausscheidenden führt bei der Personengesellschaft zu einer Ausgleichsforderung gegen diesen Gesellschafter und ist insoweit erfolgsneutral gegen das Kapitalkonto zu aktivieren, § 735 BGB, § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2, § 171 Abs. 4 HGB. Beim Ausscheidenden entstehen nachträgliche Anschaffungskosten (finden insoweit Berücksichtigung, dass ein Veräußerungsgewinn nur insoweit entsteht, wie stille Reserven aufgedeckt werden).

Wird eine **bestehende Ausgleichsforderung aus betrieblichen Gründen erlassen**, erhöht dies den Veräußerungsgewinn des Ausscheidenden (bzw. mindert den Verlust) um diesen Betrag. Bei den verbleibenden Gesellschaftern führt dies zu einem sonstigen betrieblichen Aufwand (auch bei Uneinbringlichkeit).¹

Wird die **Ausgleichsforderung aus privaten Gründen erlassen**, liegt wiederum insgesamt eine unentgeltliche Übertragung gem. § 6 Abs. 3 EStG vor (= Übertragung unter dem Buchwert, der eigentlich 0 EUR wäre). In Höhe der erlassenen Ausgleichszahlung liegt eine Entnahme der verbleibenden Gesellschafter vor.

Handelt es sich um einen **beschränkt haftenden Kommanditisten** und

- ist das Konto durch Entnahmen negativ geworden, besteht eine Ausgleichsverpflichtung, § 172 Abs. 4 HGB.
- Keine Ausgleichsverpflichtung besteht nur, wenn das Konto durch Verlustanteile negativ geworden ist, § 167 Abs. 3 HGB.

In Höhe des wegfallenden negativen Kapitalkontos entsteht ein Veräußerungsgewinn beim Ausscheidenden, § 52 Abs. 33 Satz 3 EStG. Soweit die Verluste, durch die das negative Kapitalkonto entstanden ist, nur nach § 15a EStG verrechenbar waren, sind sie nun mit dem Veräußerungsgewinn zu verrechnen.

Bei den verbleibenden Gesellschaftern sind zunächst wieder die anteiligen stillen Reserven des Ausscheidenden erfolgsneutral aufzustocken, insofern entstehen neue Anschaffungskosten. In Höhe des dann noch verbleibenden Restbetrages entsteht ein laufender Verlust für den jedoch evtl. § 15a EStG zu beachten ist, R 15a Abs. 6 Satz 4 EStR.

¹ BFH-Urteil vom 30.11.1977, BStBl 1978 II S. 149

Fall 36

D ist seit Jahren Gesellschafter der DEF-OHG. Aus Altersgründen scheidet er zum 31.12.2017 aus der OHG aus. Er ist mit 1/3 am Gewinn und Verlust und auch am Auseinandersetzungsguthaben beteiligt. D pflegte - im Gegensatz zu seinen Mitgesellschaftern - immer einen extravaganten Lebensstil und entnahm die ihm zustehenden Gewinne sofort für seine privaten Lebenshaltungskosten. Aufgrund der Wirtschaftskrise der vergangenen Jahre ist mangels Rücklagen sein Kapitalkonto aufgrund von Verlustanteilen negativ geworden. Eine Ausgleichsverpflichtung eines negativen Kapitalkontos besteht für D nach dem Gesellschaftsvertrag in einem solchen Falle jedoch nicht. Dem Ausscheiden lag folgende Bilanz zugrunde:

Aktiva	Bilanz DEF-OHG zum 31.12.2017		Passiva
	EUR		EUR
Grund und Boden	80.000	Kapital D	./ 200.000
Gebäude	320.000	Kapital E	200.000
Sonst. Anlagevermögen	200.000	Kapital F	200.000
—	—	<u>Verbindlichkeiten</u>	<u>400.000</u>
====	<u>600.000</u>	====	<u>600.000</u>
	=====		=====

Die Verkehrswerte/Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter betragen zum 31.12.2017:

	EUR
Grund und Boden	220.000
Gebäude	440.000
Sonstiges Anlagevermögen	290.000
Geschäfts- oder Firmenwert	<u>100.000</u>
	<u>1.050.000</u>
	=====
Stille Reserven	450.000
	=====

H.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

- Ermitteln Sie den Veräußerungsgewinn für D.
- Beschreiben Sie die Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern und bilden Sie den relevanten Buchungssatz für die Gesellschaft.
- Zeigen Sie die Gesellschaftsbilanz zum 01.01.2018.

Lösung

3.3 Abfindung des Gesellschafters unter dem Buchwert seines Kapitalkontos

Abfindungen, die unter dem Buchwert des Kapitalkontos liegen, sind verhältnismäßig selten. Es lassen sich folgende Fälle systematisieren:

- Der Teilwert der Wirtschaftsgüter ist tatsächlich geringer als deren Buchwerte,
- der ausscheidende Gesellschafter verzichtet aus betrieblichen Gründen auf einen Mehrbetrag,
- der ausscheidende Gesellschafter verzichtet aus privaten Gründen auf einen Mehrbetrag.

3.3.1 Teilwert ist tatsächlich niedriger als der Buchwert

Ist der Teilwert niedriger als der Buchwert, wäre grundsätzlich in der Gesellschaftsbilanz eine Wertabstockung nach dem Niederstwertprinzip vorzunehmen. Soweit jedoch eine nur vorübergehende Wertminderung vorliegt, darf diese in der Steuerbilanz nicht vorgenommen werden, insofern kann der Teilwert auch unter dem Buchwert liegen.

- Beim Ausscheidenden entsteht ein Veräußerungsverlust zwischen dem Wert des (steuerlichen) Kapitalkontos und der (niedrigeren) Abfindung.
- Die verbleibenden Gesellschafter haben (neue) Anschaffungskosten zum niedrigeren Teilwert → 2 AfA-Reihen.

Der Buchungssatz lautet:

Soll	EUR	Haben	EUR
Kapital ausscheidender Gesellschafter		Verschiedene Aktivkonten	
		Verschiedene Passivkonten	
		Sonstige Verbindlichkeiten (Abfindungsverpflichtung)	

Bei einer notwendigen Buchwertherabsetzung (Abstockung) ergibt sich die Frage, wie der Betrag auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen ist. Hier sind folgende Grundsätze zu beachten:

- Liegt der Teilwert einzelner Wirtschaftsgüter unter dem Buchwert in der Schlussbilanz (konkret bezeichnet), so ist der Minderbetrag zunächst auf diese Wirtschaftsgüter zu verteilen, und zwar bis zum Ansatz mit dem Teilwert.
- In anderen Fällen erfolgt eine quotale Abstockung.
- Ausgenommen von der Abstockung sind nur Geldposten (Bar- und Buchgeld).

3.3.2 Ausscheidende verzichtet aus betrieblichen Gründen

Ein Verzicht aus betrieblichen Gründen kann z.B. vorliegen, um die Zustimmung anderer Gesellschafter zum vorzeitigen Ausscheiden zu erreichen oder eine Abfindung früher als vereinbart zu erhalten.

- Beim Ausscheidenden entsteht ein Veräußerungsverlust zwischen dem Wert des Kapitalkontos und der (niedrigeren) Abfindung.
- Die verbleibenden Gesellschafter haben die Wirtschaftsgüter (mit Ausnahme der Geldkonten) quotaal abzustocken - soweit keine Buchwerte mehr vorhanden sind, ist ein passiver Ausgleichsposten zu bilden, der gegen spätere Verlustanteile oder bei Veräußerung/Beendigung der Beteiligung aufzulösen ist. In Höhe des niedrigeren Buchwerts haben die verbleibenden Gesellschafter Anschaffungskosten. Es darf kein laufender Gewinn bei den verbleibenden Gesellschaftern ausgewiesen werden.¹

3.3.3 Ausscheidende will den Mehrwert aus betrieblichen Gründen den verbleibenden Gesellschaftern zuwenden

In diesem Fall sind sich die Gesellschafter einig, dass der Ausscheidende eine Abfindung unter dem Buchwert erhalten soll, weil er den Mehrwert den verbleibenden Gesellschaftern aus betrieblichen Gründen zuwenden will (z.B. um den Fortbestand des Unternehmens nicht zu gefährden).

Beim Ausscheidenden entsteht ein Veräußerungsverlust zwischen dem Wert des Kapitalkontos und der (niedrigeren) Abfindung.

Die verbleibenden Gesellschafter haben die Buchwerte gem. § 6 Abs. 3 EStG fortzuführen. In Höhe des Verlustes des Ausscheidenden entsteht bei den verbleibenden Gesellschaftern ein laufender Gewinn.²

3.3.4 Ausscheidende verzichtet aus privaten Gründen auf den Mehrwert

Insgesamt liegt eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG, kein Veräußerungsverlust, kein Gewinn bei verbleibenden Gesellschaftern, Fortführung der Buchwerte.

¹ BFH-Urteil vom 21.04.1994, BStBl 1994 II S. 745 und vom 12.12.1996, BStBl 1998 II S. 180

² BFH-Urteil vom 11.07.1973, BStBl 1974 II S. 50

Fall 37

D scheidet mit Ablauf des Geschäftsjahres 2017 aus einer OHG aus, an der er mit 25 % beteiligt war. Sein Kapitalkonto beträgt 200.000 EUR. E und F übernehmen seinen Anteil gegen eine Abfindung i.H.v. 180.000 EUR. Der Minderpreis ist dadurch begründet, dass zum Bilanzstichtag eine außerplanmäßige Abschreibung auf eine Maschine wegen einer vorübergehenden Wertminderung nicht vorgenommen werden durfte (Anschaffungskosten = 500.000 EUR, Teilwert/beizulegender Wert = 120.000 EUR, Buchwert = 200.000 EUR, lineare AfA über Nutzungsdauer = 5 Jahre). D.h. der Buchwert ist um 80.000 EUR höher als der Teilwert/beizulegender Wert zum Stichtag. Stille Reserven sind im Unternehmen nicht vorhanden.

- a) Ermitteln Sie den Veräußerungsverlust bei D!
- b) Bilden Sie den relevanten Buchungssatz bei der Gesellschaft!
- c) Erläutern Sie kurz die weitere Behandlung der Maschine!

Lösung

XII. Bilanzierung von Beteiligungen an einer Personengesellschaft

Im Folgenden soll zwischen der Bilanzierung dem Grunde nach und der Bilanzierung der Höhe nach unterschieden werden. Dabei wird bei den Ausführungen davon ausgegangen, dass die Beteiligung an der Personengesellschaft von einer Kapitalgesellschaft gehalten wird.

1. Bilanzierung dem Grunde nach

Handelsbilanz: Die Beteiligung stellt handelsrechtlich einen Vermögensgegenstand dar. Bei auf Dauer gehaltenen Anteilen an einer Personenhandelsgesellschaft - also soweit die Voraussetzungen des § 247 Abs. 2 HGB erfüllt sind - liegt nach IDW RS HFA 18 unabhängig von der Beteiligungsquote immer eine Beteiligung i.S.d. § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB vor.

Steuerbilanz: Steuerrechtlich stellt die Beteiligung mangels selbstständiger Bewertbarkeit kein Wirtschaftsgut dar. Der Gesellschafter gilt vielmehr anteilig an allen positiven und negativen Wirtschaftsgütern der Personenhandelsgesellschaft als beteiligt, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO, § 182 Abs. 1 AO.

2. Bilanzierung der Höhe nach

An dieser Stelle soll nun - entsprechend der Vorgehensweise in IDW RS HFA 18 - insbesondere auf den Zeitpunkt der „Erstverbuchung“ also die Anschaffung eingegangen werden. Darüber hinaus soll die Folgebewertung, insbesondere im Zusammenhang der Ergebnisverrechnung dargestellt werden.

2.1 Primärer Wertmaßstab

Handelsbilanz: Bei der Bewertung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften ist von den Anschaffungskosten i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB auszugehen, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB. Diese können auf einem Erwerb von Dritten oder auf gesellschaftsvertraglich begründeten Einlageverpflichtungen beruhen.

Bei Erwerb von Dritten ergeben sich die Anschaffungskosten aus dem vereinbarten Kaufpreis unter Berücksichtigung etwaiger Anschaffungsnebenkosten oder Anschaffungskostenminderungen.

Die Beteiligung ist mit dem geleisteten Betrag zzgl. eingeforderter Beträge zu aktivieren. Der Betrag der eingeforderter, aber noch nicht geleisteten Einlage, ist als Resteinzahlungsverpflichtung zu passivieren. Resteinzahlungsverpflichtungen für noch nicht eingeforderte, bedungene Einlagen sind unter den Voraussetzungen des § 285 Nr. 3a HGB als sonstige finanzielle Verpflichtungen anzugeben.

Steuerbilanz: Da die Beteiligung mangels selbstständiger Bewertbarkeit kein Wirtschaftsgut darstellt, kommen auch die Vorschriften des § 6 EStG nicht zur Anwendung. Die Bewertung der „anteiligen Wirtschaftsgüter“ erfolgt auf Ebene der Personengesellschaft. Daher erfolgt die Darstellung nach der sog. Spiegelbildtheorie, d.h. der Wertansatz der Beteiligung stellt immer das Spiegelbild des Kapitalkontos des Gesellschafters bei der Gesellschaft dar, da das Kapitalkonto die resultierende Größe für die Bewertung der anteiligen Wirtschaftsgüter eines jeden Gesellschafters ist. Dies schließt auch evtl. vorhandene Ergänzungs- oder Sonderbilanzen mit ein. Im Ergebnis wird die Erstbewertung (sofern keine Sonder- oder Ergänzungsbilanzen vorliegen) auch in der Steuerbilanz den handelsrechtlichen Anschaffungskosten entsprechen.

2.2 Folgebewertung - Ergebnisvereinnahmung

Handelsbilanz: Da die Beteiligung an einer Personengesellschaft handelsrechtlich einen Vermögensgegenstand darstellt, gelten für die Folgebewertung die allgemeinen Grundsätze des Handelsrechts.

Der **Gewinnanteil** eines Gesellschafters ist insoweit **realisiert** und damit als Forderung bilanzierungspflichtig, als dem Gesellschafter hierauf ein Anspruch zusteht, über den er individuell losgelöst von seinem Gesellschaftsanteil verfügen kann. Dies ist nach §§ 120 bis 122, § 161 Abs. 2 und §§ 167 und 169 HGB regelmäßig bereits **zum Abschlussstichtag der Personenhandelsgesellschaft** der Fall (Regelfall). Die auszuweisende Forderung muss der Höhe nach durch das Festliegen aller wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen, im Regelfall durch eine aufgestellte Bilanz, hinreichend konkretisiert sein. Das bedeutet, der Jahresabschluss des Unternehmens des Gesellschafters kann erst nach der Aufstellung des Jahresabschlusses der Personenhandelsgesellschaft erstellt werden.

Soweit die Befugnis des Gesellschafters zur Verfügung über den Gewinn von einem **Beschluss der Gesellschafter abhängt**, ist eine bilanzierungsfähige Forderung des Gesellschafters erst im Zeitpunkt einer solchen Beschlussfassung - frühestens jedoch am Abschlussstichtag der Personenhandelsgesellschaft - realisiert (Ausnahme).

Der Anteil eines Gesellschafters am Jahres**verlust** einer Personenhandelsgesellschaft verbleibt grundsätzlich auf der Ebene der Personengesellschaft. Ist die Beteiligung durch den Verlust wertgemindert, ist das Niederstwertprinzip zu prüfen.

Steuerbilanz: Steuerlich wird der Gewinnanteil auf der Ebene der Personengesellschaft ermittelt und dann den Gesellschaftern gem. §§ 179, 180 AO zugerechnet. Daher kommt es steuerlich immer zu einer phasengleichen Gewinnvereinnahmung. Auch ein Verlust wird entsprechend dieser Regelung dem Gesellschafter zugerechnet und wirkt sich über die Minderung des Kapitalkontos und der Spiegelbildtheorie auf den Beteiligungsansatz aus.

Fall 38

Am 03.01.01 erwarb die Y-GmbH zur langfristigen Kapitalanlage von Johann (J) für 90.000 EUR einen Kommanditanteil an der Schloss-Brauerei-KG. J war zu 5 % als Kommanditist beteiligt. Das Kapitalkonto des J wies am 03.01.01 einen Bestand von 70.000 EUR aus. Der um 20.000 EUR höhere Kaufpreis ergab sich aufgrund eines (selbst geschaffenen) Firmenwerts bei der KG von 400.000 EUR. Bei Überweisung des Kaufpreises wurde wie folgt gebucht:

Soll	EUR	Haben	EUR
Beteiligungen	70.000	Bank	90.000
Firmenwert	20.000		

Bilanzielle Behandlung bei der Y-GmbH!

Lösung

Fall 39

Die Mehrwert-GmbH (M-GmbH) ist seit Jahren mit einem Anteil von 50 % an der Pleite-KG (P-KG) als Kommanditist beteiligt. Der Kommanditanteil ist mit 300.000 EUR voll eingezahlt und entspricht vor dem „Verlustjahr 01“ dem Kapitalkonto der M-GmbH bei der P-KG. Aus dieser Beteiligung wird ihr für 01 ein Verlustanteil i.H.v. 100.000 EUR zugewiesen. Der P-KG geht es seit Jahren wirtschaftlich gut. Sie hatte im Geschäftsjahr erheblichen Schaden aus der Vernichtung einer nicht versicherten Lagerhalle durch Überschwemmung erlitten, aus der der Verlust bei ihr resultierte. Der Verlust beeinträchtigt jedoch nicht die zukünftigen Gewinnaussichten. Für das Geschäftsjahr 02 wird wieder ein positives Ergebnis erwirtschaftet und der Gewinnanteil der M-GmbH beträgt 180.000 EUR. Entnahmen und Einlagen sind bei der P-KG weder in 01 noch in 02 erfolgt.

Bilanzielle Behandlung in 01 und 02 bei der M-GmbH.

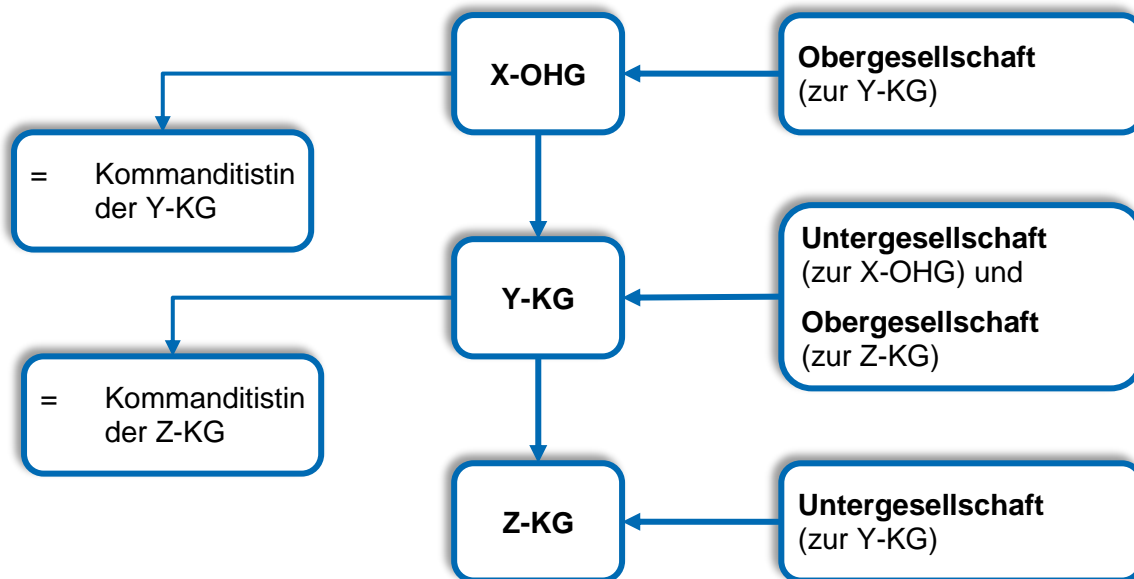
Lösung

XIII. Mehrstöckige Personengesellschaften

1. Begriff

Eine Personengesellschaft (i.d.R. KG oder OHG) ist Gesellschafterin einer anderen Personengesellschaft (PersG II) = **doppelstöckige Personengesellschaft**.

Ist die Personengesellschaft II wiederum Gesellschafterin einer weiteren Personengesellschaft (Personengesellschaft III), liegt eine **mehrstöckige Personengesellschaft** vor, also z.B.



2. Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Vergütungen für Leistungen, die ein Mitunternehmer einer Obergesellschaft gegenüber der Untergesellschaft erbringt

Der mittelbar über die Obergesellschaft beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter gleich: Er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Untergesellschaft anzusehen, wenn er Mitunternehmer des Betriebs der Obergesellschaft (an der er unmittelbar beteiligt ist) ist und die Obergesellschaft (die unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligt ist) als Mitunternehmer des Betriebs der Untergesellschaft anzusehen ist, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Diese Vorschrift ermöglicht den steuerrechtlichen Durchgriff auch bei doppel- (und mehr-)stöckigen Personengesellschaften.

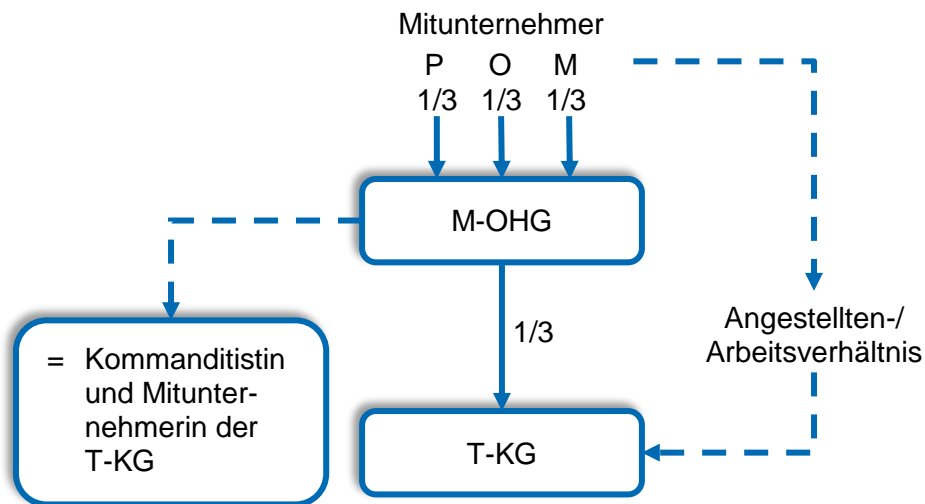


Praktikerhinweis

Der nur mittelbar Beteiligte wird wie ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter und Mitunternehmer behandelt, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

Fall 40

Der Mitunternehmer M der M-OHG ist als leitender Angestellter der T-KG für diese tätig und bezieht hierfür von der KG ein Gehalt von 50.000 EUR p.a. Das Gehalt des M ist in einem Anstellungsvertrag ordnungsgemäß vereinbart worden. Die M-OHG ist Kommanditistin der T-KG. Der Gewinn aus dem Gesamthandsvermögen der T-KG beträgt 300.000 EUR. Der Gesamthandsgewinn der M-OHG beträgt vor Berücksichtigung des Gewinnanteils aus der T-KG 350.000 EUR.



Lösung

XIV. Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Einkünfte

Werden durch eine Personengesellschaft keine Gewinneinkünfte, §§ 13, 15, 18 EStG, sondern lediglich:

- Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG oder
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG

erzielt, handelt es sich um sog. vermögensverwaltende Personengesellschaften. Diese können in der Rechtsform der

- GbR,
- OHG, § 105 Abs. 2 HGB,
- KG, § 161 Abs. 2 i.V.m. § 105 Abs. 2 HGB

aufzutreten.

Daneben werden reine Bruchteilsgemeinschaften nach den Grundsätzen vermögensverwaltender Personengesellschaften behandelt.

Handelsbilanz versus Überschusseinkünfte

Ist die rein vermögensverwaltende Personengesellschaft handelsrechtlich als Kaufmann einzuordnen (OHG oder KG), ist sie dementsprechend nach Handelsrecht buchführungs- und jahresabschlusspflichtig, §§ 6, 238, 242 HGB.

Unabhängig davon sind die steuerlichen Einkünfte gem. §§ 20 oder 21 EStG nach den Grundsätzen der Überschusseinkünfte (Zu- und Abflussprinzip § 11 EStG) zu ermitteln.



Praktikerhinweis

Da es sich nicht um Gewinneinkünfte handelt, sind die Vorschriften zur Gewinnermittlung, insbesondere § 4 Abs. 1, Abs. 3 sowie die §§ 5 und 6 EStG nicht anwendbar!

Abgrenzung fiktiver Gewerbebetrieb durch Abfärbetheorie oder gewerbliche Prägung

In Abgrenzung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb ist bei Personengesellschaften, die neben einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auch einen Gewerbebetrieb unterhalten, die sog. Abfärbetheorie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu beachten, wonach dann insgesamt (fiktiv) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegeben sind.

Daneben unterhalten auch solche rein vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaften (insbesondere bei der GmbH & Co. KG), einen fiktiven Gewerbebetrieb, wenn sie gewerblich geprägt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sind.

Es handelt sich in diesen Fällen nicht um vermögensverwaltende Personengesellschaften, sondern um gewerbliche Mitunternehmerschaften.

Weitere Rechtsfolgen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften

Es liegt **keine Mitunternehmerschaft** vor. Die zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter zählen nicht zum Betriebsvermögen, sodass hier grundsätzlich keine permanente steuerliche Verhaftung der stillen Reserven gegeben ist.

Die Wirtschaftsgüter gehören dagegen anteilig in Höhe des jeweiligen Bruchteils zum Privatvermögen der Gesellschafter, weshalb eine Steuerverhaftung der stillen Reserven nach den Vorschriften der §§ 17, 20 und 23 EStG zu prüfen ist.

Es gilt die Bruchteilsbetrachtung (Transparenzprinzip) gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.¹

Zebragesellschaften

Es gelten auch die vorgenannten Grundsätze über vermögensverwaltende Personengesellschaften, wenn bei einer sog. Zebragesellschaft, die auf der Ebene der Personengesellschaft gesondert festgestellten Einkünfte aus den §§ 20 oder 21 EStG steuerlich auf der Ebene des gewerblich tätigen Gesellschafters (z.B. eine GmbH) der Art und der Höhe nach in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren wären.²

¹ vgl. BFH-Urteil vom 02.04.2008, BStBl 2008 II S. 679

² BFH-Urteil vom 11.04.2005 GrS 2/02, BStBl 2005 II S. 679

Fall 41

Die Geschwister Otto (O) und Marie (M) sind zu je 1/2 Miteigentümer eines Hauses mit 4 gleich großen Etagen von jeweils 60 qm Wohn- bzw. Nutzfläche. Die zum 02.01.2017 angefallenen Anschaffungskosten i.H.v. 480.000 EUR (Grund- und Bodenanteil: 80.000 EUR) wurden von O und M entsprechend ihren Miteigentumsanteilen getragen. Die Etagen werden wie folgt genutzt:

- EG Vermietung durch die Grundstücksgemeinschaft an M zu eigenbetrieblichen Zwecken (Geschäftsräume eines Gewerbebetriebs der M).
- 1. OG Vermietung durch die Grundstücksgemeinschaft an M zu eigenen Wohnzwecken.
- 2. OG Unentgeltliche Überlassung an die Eltern von O und M zu Wohnzwecken.
- 3. OG Vermietung durch die Grundstücksgemeinschaft an einen fremden Dritten (Büro-nutzung).

Die Miete für das 1. OG und 3. OG beträgt einschließlich Umlagen jeweils 500 EUR/Monat (unstreitig angemessen). Die Ladenmiete des EG beträgt 750 EUR/Monat (unstreitig angemessen). Auf das gesamte Gebäude entfallen Aufwendungen (ohne AfA) i.H.v. 12.000 EUR.

Ermitteln Sie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und erläutern Sie die steuerlichen Folgen auf den Gewerbebetrieb der M für 2017 (Gewinnermittlung nach § 5 EStG)!

Gehen Sie davon aus, dass M die ihr zuzurechnenden Grundstücksteile soweit wie möglich als Privatvermögen behandeln will.

Lösung

Fall 42

Der am 07.05.1964 geborene Hans Sorglos (S) ist mit einer Kommanditeinlage i.H.v. 100.000 EUR an der Immobilienholding GmbH & Co. KG (B-GmbH & Co. KG) beteiligt. Als weiterer Kommanditist ist Fred Niete (N) mit einer Einlage von 900.000 EUR beteiligt. Komplementärin ist die B-GmbH, die jedoch nicht am Vermögen der B-GmbH & Co. KG beteiligt ist. Die Beteiligung am Gewinn, Verlust und an den stillen Reserven richtet sich nach den Kommanditeinlagen. Als Geschäftsführer der B-GmbH & Co. KG sind die B-GmbH und N bestellt.

Die Tätigkeit der B-GmbH & Co. KG beschränkt sich lediglich auf das Halten und Vermieten eines unbebauten Grundstücks. Die ursprünglichen Anschaffungskosten für das 2007 angeschaffte Grundstück haben 1.000.000 EUR betragen. Lt. Feststellungsbescheid für 2017 entfallen auf S laufende Einkünfte i.H.v. 50.000 EUR.

Mit Vertrag vom 03.09.2017 veräußert S seinen Kommanditanteil an der B-GmbH & Co. KG mit Wirkung zum 01.10.2017 an N für insgesamt 250.000 EUR.

Welche Folgen ergeben sich für S aus der Veräußerung des Kommanditanteils?

Abwandlung

Geschäftsführer der B-GmbH & Co. KG ist nur die B-GmbH. Der Buchwert des Kapitalkontos entspricht der Kommanditeinlage.

Lösung

Fall 43

Paul Häuser (H) ist seit 2013 Eigentümer eines Mehrfamilienhauses in Düsseldorf (Anschaffungskosten 500.000 EUR, davon Grund und Boden 100.000 EUR). In 2017 veräußert H das Grundstück für einen Kaufpreis von 600.000 EUR an die Wohn-Invest GbR, an der neben H noch Andy Jung, Christa Kopf und Leon Löwe zu gleichen Teilen beteiligt sind. H hat für das Gebäude im Zeitraum 2013 bis 2017 AfA i.H.v. 40.000 EUR in Anspruch genommen.

Einkommensteuerliche Folgen für H?

Lösung

Fall 44

Fabrikant K betreibt seit Jahren ein Unternehmen zur Herstellung von Futtermitteln als gewerbliches Einzelunternehmen. Er erzielt jährlich Umsätze von ca. 10 Mio. EUR und Gewinne von ca. 800.000 EUR.

Sein Bruder R lebt seit Jahren als Privatier von Vermietungseinkünften i.S.d. § 21 EStG aus mehreren Grundstücken. Die Grundstücke hatte er geerbt und seinem Privatvermögen zugeordnet.

K und R gehören seit 11 Jahren die benachbarten unbebauten Grundstücke Schlossallee 1 (K) und 3 (R). Die Anschaffungskosten haben jeweils 500.000 EUR betragen. Die Teilwerte und gemeinen Werte betragen jeweils 900.000 EUR.

K hat das Grundstück Schlossallee 1 seinem gewerblichen Betriebsvermögen zugeordnet. R hält das Grundstück Schlossallee 3 in seinem Privatvermögen.

Die Brüder beabsichtigen in 2017 eine Projektgesellschaft zu gründen, auf welche die Grundstücke im Rahmen einer Sachgründung zu übertragen sind. Die Projektgesellschaft soll dann ein Mietwohnhaus mit 10 Wohnungen errichten und ausschließlich an Dritte vermieten. Weitere Leistungen werden nicht erbracht.

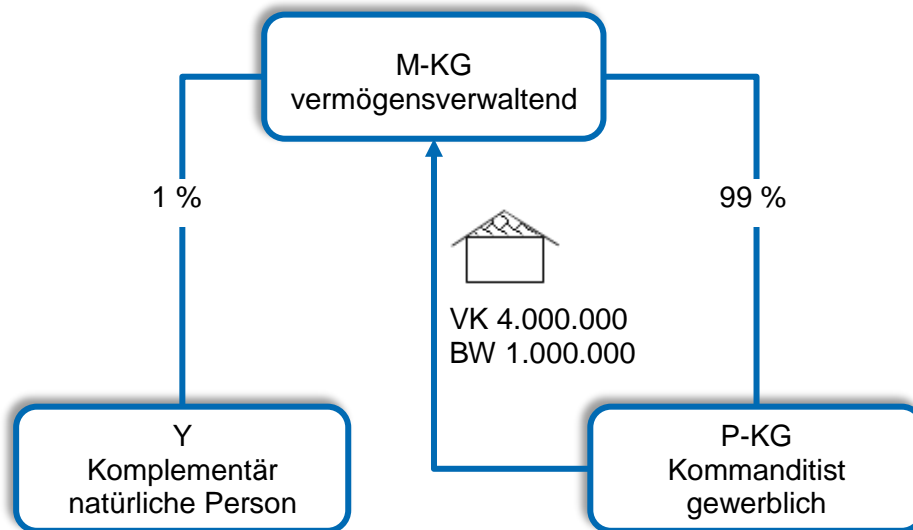
Folgende Vorgaben sollen beachtet werden:

1. K und R sind an der Projektgesellschaft jeweils zur Hälfte zu beteiligen.
2. Die Rechtsform der Gesellschaft soll so gewählt werden, dass eine Haftungsbeschränkung für die Gesellschafter eintritt.
3. K möchte keine stillen Reserven versteuern.
4. R möchte weiterhin Privatvermögen behalten und außerhalb des § 23 EStG keiner Besteuerung unterliegen.

Ist eine den Vorgaben entsprechende Lösung möglich und ggf. wie?

Lösung

Fall 45 (BFH-Urteil vom 26.04.2012 IV R 44/09, BFH/NV 2012 S. 1513)



Die gewerblich tätige P-KG ist am Festkapital der nur vermögensverwaltend tätigen M-KG (Grundstücksvermietung) als Kommanditistin mit 99 % beteiligt.

Am 17.12.2007 verkauft die P-KG mit Wirkung zum 31.12.2007 ein Betriebsgrundstück für 4.000.000 EUR (Buchwert 1.000.000 EUR) an die M-KG.

Die P-KG sah die Grundstücksveräußerung im Umfang ihrer Beteiligung an der vermögensverwaltenden KG (99 %) steuerlich nicht als Veräußerungs-/Anschaffungsvorgang an. Insofern habe das Grundstück ihr Betriebsvermögen nicht verlassen, weil es sich bei der vermögensverwaltenden KG um eine sog. Zebragesellschaft handle, die selbst nicht über Betriebsvermögen verfüge. Deren Gesamthandsvermögen sei daher anteilig (zu 99 %) dem Betriebsvermögen der P-KG zuzurechnen.

Das Finanzamt gelangte demgegenüber nach einer Betriebsprüfung zu der Auffassung, dass die stillen Reserven des Grundstücks infolge der Veräußerung insgesamt aufzudecken und in vollem Umfang als steuerpflichtiger Gewinn bei der Klägerin zu erfassen seien.

Frage

In welcher Höhe sind durch den Verkauf des Grundstücks der P-KG an die M-KG stille Reserven aufzudecken?

Lösung



VERANSTALTUNGSORTE

*H.a.a.S. GmbH
Seminare und Vortrag
An der Weide 32
30173 Hannover*

*Tel. 0511 763892-0
Fax 0511 763892-33
info@haas-sv.de
www.haas-wir-steuern.de*

PLZ 0
Cottbus
Dessau
Dresden
Gera
Leipzig

PLZ 1
Berlin
Neubrandenburg
Rostock
Schwerin

PLZ 2
Bad Zwischenahn
Bremen
Bremerhaven
Celle
Emden
Flensburg
Hamburg
Husum
Kiel
Leer
Lübeck
Lüneburg
Neumünster
Oldenburg
Papenburg
Soltau
Stade
Verden
Walsrode
Wilhelmshaven

PLZ 3
Bad Hersfeld
Bad Oeynhausen
Bielefeld
Braunschweig
Fulda
Göttingen
Goslar
Hameln
Hannover
Hildesheim
Höxter
Kassel
Magdeburg
Minden
Nienburg
Paderborn
Salzgitter
Springe
Stendal
Wetzlar
Wolfsburg

PLZ 4
Cloppenburg
Dinklage
Lingen
Meppen
Münster
Osnabrück
Vechta

PLZ 5
Mainz

PLZ 6
Darmstadt
Frankfurt
Offenbach

PLZ 9
Erfurt
Würzburg

Weitere Informationen zu den Seminarorten auf www.haas-wir-steuern.de

