

Praxisfragen Personengesellschaften

Düsseldorf
17. Januar 2017

Dipl.-Finw. Steuerberater Thomas Wiegmann
Partner von SBU-Sterzenbach & Kollegen
Beratung für Berater

Vortragsübersicht

- I. Systematik der Besteuerung/Betriebsvermögen der Personengesellschaft**
- II. Übertragung/Überführung von Wirtschaftsgütern**
- III. Eintritt eines Gesellschafters/Gründung der Personengesellschaft**
- IV. Ausscheiden eines Gesellschafters**
- V. Gesellschafterwechsel**
- VI. Sonstiges**
- VII. Realteilung**
- VIII. Tod eines Gesellschafters**
- IX. Familien-GmbH & Co. KG**
- X. Umsatzsteuer**
- XI. Grunderwerbsteuerliche Fragen**

Gesellschaften



Kapital-
gesellschaften

eigene

Rechtspersönlichkeit

Personen-
gesellschaften

keine eigene

Rechtspersönlichkeit

Eckpunkte der Gesellschaften

- Zwei Normkomplexe:

→ §§ 705 BGB: Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Vertrag

→ §§ 105 HGB: Personenhandelsgesellschaften

Gesellschaft bürgerlichen Rechts

- **§ 705 BGB: Grundform der PersGes**
- **Erreichung gemeinsamer Zweck**
- **keine zeitliche Begrenzung**
- **Gesellschafter kann „jeder“ sein**
- **§ 706: Einlagen in GbR-Vermögen**
- **§ 709: gemeinschaftliche Geschäftsführung**
- **§ 721: Rechnungsabschluss am Jahresende**
- **Gewinn nach Köpfen!**
- **§§ 735, 736, 739: Gesellschafter
haften für Verbindlichkeiten**

Offene Handelsgesellschaft

- **§§ 105-160 HGB: OHG**
- **§ 128 HGB: gesamtschuldnerische Haftung**
- **§ 130 HGB: eintretende Gesellschafter haften**
- **§ 120: Gewinnermittlung: 4% vom Kapitalanteil –
Rest nach Köpfen**
- **§ 120: geringer Gewinnanteil: prozentual**
- **§ 122: Entnahmerecht: 4% + Gewinnanspruch**

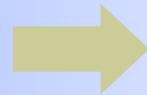
Kommanditgesellschaft

- **§§ 161-177a HGB: KG**
- **Komplementär: Vollhafter**
Kommanditist: Teilhafter
- **§ 171 I: Kommanditist haftet bis zur Höhe seiner –
bisher nicht geleisteten - Einlage**
- **§164 HGB: Kommanditist keine
Geschäftsführungsbefugnis**
- **§ 166 I: abschriftliche Mitteilung des JA für
Kommanditisten**
- **§ 168: Gewinnermittlung: 4% vom Kapitalanteil –
Rest angemessen**

Kommanditgesellschaft

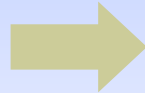
- **Kommanditist: Teilhafter**

Gewinnanteil



**Zuschreibung bis zur
bedungenen Einlage**

Verlustanteil



**Kapitalanteil + rück-
ständige Einlage**

**Folgejahre:
Gewinnverrechnung**

Stille Gesellschaft

- §§ 230-236 HGB: stille Gesellschaft
- Einlage in Vermögen des Handelsgeschäfts
- Innengesellschaft

typisch

Stiller Gesellschafter

- Gewinn/Verlustbeteiligung
- Verlustbeteiligung ausschließbar
- Gewinnanteil auszuzahlen; keine Einlagenerhöhung
- Kontrollrechte wie Kommanditist
- Keine Auflösung bei Tod
- Gewinnanspruch bei Auflösung des Gewerbes
- Bei Insolvenz: Insolvenzgläubiger

Partnerschaftsgesellschaft

- Gesellschaft für „Freie Berufe“
- Nur natürliche Personen
- Unterschiedliche Fachrichtungen denkbar
- Schriftformerfordernis
- Name + Sitz der Partnerschaft
+ Vorname + Name + Beruf + Wohnort
- Eintragung ins Partnerschaftsregister
- Gesamtschuldnerische Haftung

Weitere Gesellschaften

→ Metagesellschaft

→ Joint Venture

→ Erbengemeinschaft

→ Eheleiche Gütergemeinschaft

Besteuerung der Mitunternehmerschaft



Personen-
gesellschaft

keine Einkommens-
besteuerung

Gewinn-
anteil

Personen-
gesellschaft**er**

Einkommens-
besteuerung

Besteuerung der Mitunternehmerschaft



Personen-
gesellschaft

Buchführungs- und
Aufzeichnungspflicht

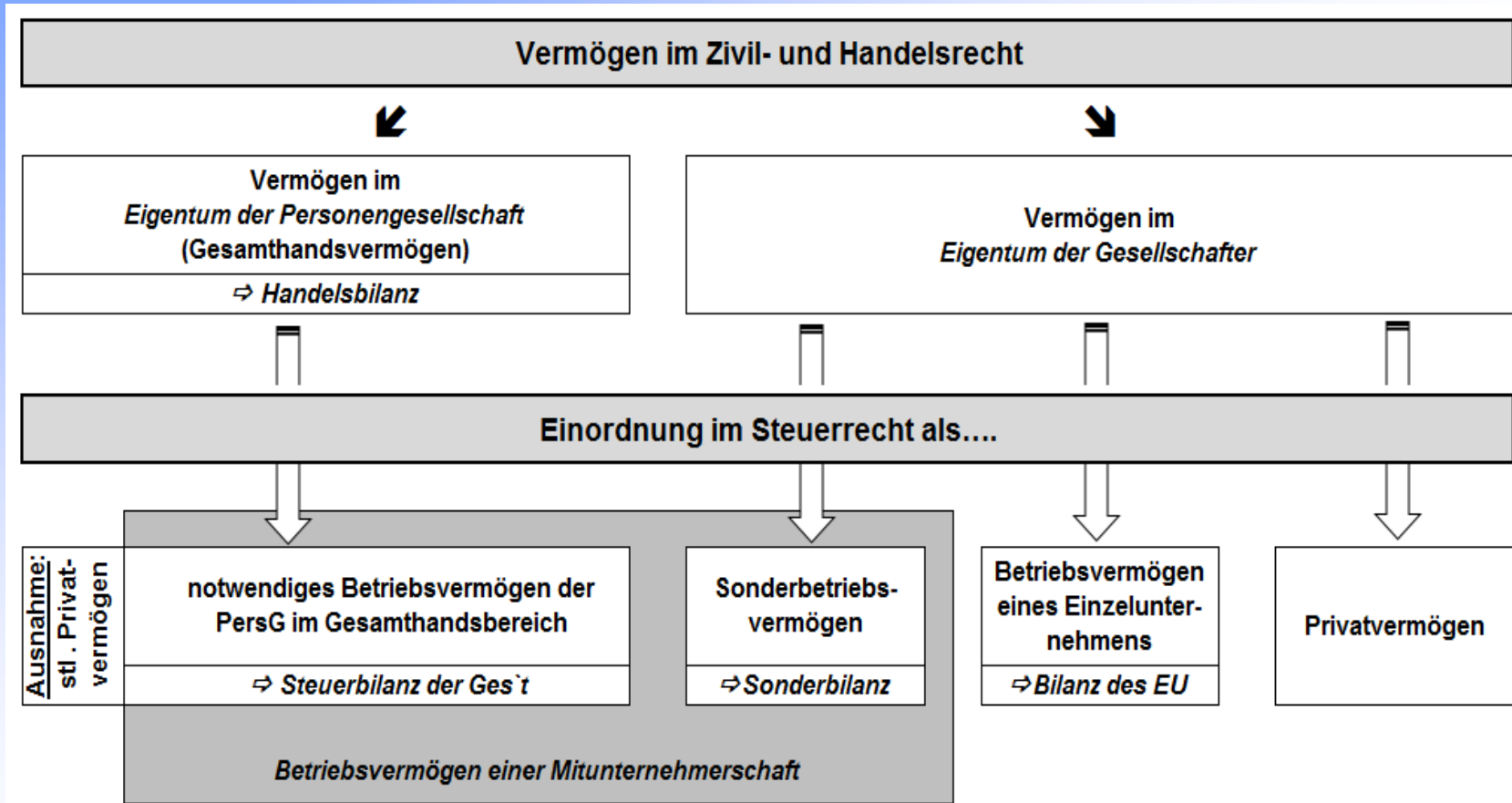
Gewinn-
anteil

Personen-
gesellschafter

Gesonderte und
einheitliche Gewinn-
feststellung

Betriebsvermögen

1. Überblick



1. Überblick

▪ Handelsrecht/Zivilrecht:

Zivilrechtlich wird **lediglich** zwischen dem **Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft** und dem **Privatvermögen der jeweiligen Gesellschafter** unterschieden. Eine Gesellschaft hat zivil-/handelsrechtlich nur Gesamthandsvermögen und kennt **kein Privatvermögen**.

▪ Steuerrecht:

Steuerrechtlich ist differenzierter zu unterscheiden:

- Bei der Personenhandelsgesellschaft ist steuerrechtlich **zwischen Gesamthandsvermögen, das Betriebsvermögen ist und Gesamthandsvermögen, das ausnahmsweise notwendiges Privatvermögen ist**, zu unterscheiden.
- **Bei den Gesellschaftern** ist zu **unterscheiden** zwischen **Sonderbetriebsvermögen** und **anderem Betriebsvermögen** oder **Privatvermögen**.
- Zum steuerlichen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören die Wirtschaftsgüter des Gesamthands- sowie des Sonderbetriebsvermögens (vgl. R 4.2 Abs. 2 Satz 1 EStR)

2. Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft

▪ Umfang des handelsrechtlichen Gesellschaftsvermögens

- **alle Vermögensgegenstände, die im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft stehen**
- Rechte und sonstige Gegenstände i.S.d. Zivilrechts, die der Personengesellschaft zivilrechtlich zuzurechnen sind
- Dienen immer dem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Zweck (i.d.R. Betrieb eines Handelsgewerbes) und stellen somit **handelsrechtliches Vermögen des Kaufmanns i.S.d. § 246 HGB** dar
- **In der Handelsbilanz ist daher das gesamte Gesellschaftsvermögen (= Gesamthandsvermögen = Vermögen der Personenhandelsgesellschaft = Vermögen des Kaufmanns) auszuweisen (vgl. §§ 242, 246 HGB)**

2. Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft

▪ Umfang des steuerrechtlichen Gesellschaftsvermögens

➤ Grundsatz:

- **Das vollständige handelsrechtliche Vermögen** ist auf Grund des **Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 Abs. 1 Satz 1 1. HS EStG grundsätzlich** auch – unabhängig von der tatsächlichen Nutzung – **zwingend ertragsteuerlich auszuweisen**
- Personengesellschaft kann daher nur über notwendiges Betriebsvermögen verfügen
- **Gewillkürtes Betriebsvermögen** ist somit bei einer einen Gewerbebetrieb betreibenden Personengesellschaft im Gesamthandsbereich **nicht denkbar**

2. Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft

▪ Umfang des steuerrechtlichen Gesellschaftsvermögens

➤ Ausnahmen im Steuerrecht:

- **Maßgeblichkeitsgrundsatz** wird gemäß § 5 Abs. 6 EStG durch die steuerrechtlich zwingenden Vorschriften über das Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1 EStG) und über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) verdrängt
- **Beispiele:**
 - dauerhafte unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an Gesellschafter zu privaten Zwecken mit Zustimmung aller Gesellschafter (H 4.2 (11) EStH);
 - Abschluss einer Lebensversicherung auf das Leben des Gesellschafters;
 - Gewährung eines Darlehens ohne betriebliche Veranlassung (H 4.3 Abs.2-4 EStH) (Regelfall: Darlehen zu nicht fremdüblichen Konditionen ohne betr. Gründe);
 - **dauerhafte unentgeltliche** private Nutzung eines Wirtschaftsguts durch einen Gesellschafter **von mehr als 90%** mit Zustimmung aller Gesellschafter;
 - Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die ohne Nutzen für die Gesellschaft sind und nur Verluste bringen

2. Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft

▪ Umfang des steuerrechtlichen Gesellschaftsvermögens

➤ Ausnahmen im Steuerrecht:

○ Rechtsfolgen:

- Wirtschaftsgut scheidet aus dem steuerrechtlichen Betriebsvermögen aus
- Mit derartigen Wirtschaftsgütern zusammenhängende Schulden folgen dem Wirtschaftsgut in das Privatvermögen (R 4.2 Abs.15 Satz 1 EStR)
- Die mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Aufwendungen stellen keine abziehbaren Betriebsausgaben dar (§ 4 Abs.4 EStG)
- Entnahme und Entnahmegewinne sind immer **anteilig allen Gesellschaftern** nach ihrer Beteiligung am Vermögen zuzurechnen (im Gesellschaftsvertrag nicht abdingbar)
- Evtl. Umsatzsteuer- oder Vorsteuer - Korrektur (Auswirkung auf HR beachten!)

2. Gesamthandsvermögen der KG

▪ Umfang des steuerrechtlichen Gesellschaftsvermögens

➤ Ausnahmen im Steuerrecht:

- **Abgrenzung:** Insbesondere die folgenden Fälle führen **nicht** zu steuerrechtlichem Privatvermögen der Gesellschaft:

- nur **vorübergehende** unentgeltliche Überlassung an Gesellschafter

Beurteilung: Nutzungsentnahme (Zurechnung der Entnahmen nach Gewinnverteilungsabrede, andere Vereinbarung möglich);

- Nutzung Wirtschaftsgut ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter = unbefugte Nutzung:

Beurteilung: zu aktivierende Forderung (Schadensersatz) der Gesellschaft

- Vermietung an Gesellschafter:

Beurteilung: Wirtschaftsgut ist steuerliches Betriebsvermögen der Gesellschaft

- Beispiel Arbeitsunterlage

3. Steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer

3.1 Allgemeines

- **Eigentum bei einem oder mehreren Mitunternehmern**
 - Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesellschaftsvermögen gehören, aber die entweder(vgl. R 4.2 Abs. 2 Satz 2 EStR):
 - einem Mitunternehmer allein gehören oder
 - einer Bruchteilsgemeinschaft gehören, an der ein Mitunternehmer, mehrere Mitunternehmer oder alle Mitunternehmer beteiligt sind oder
 - einer neben der Mitunternehmerschaft bestehenden – nicht gewerblich tätigen – Gesamthandsgemeinschaft (z.B. GbR) gehören, an der ein Mitunternehmer, mehrere Mitunternehmer oder alle Mitunternehmer beteiligt sind.
 - Ist der Mitunternehmer nur Miteigentümer des überlassenen Wirtschaftsguts, stellt somit immer nur **sein Miteigentumsanteil** an dem Wirtschaftsgut **Sonderbetriebsvermögen dar**, welches **dementsprechend in seiner Sonderbilanz** bei der Mitunternehmerschaft zu bilanzieren ist
 - Zurechnung eines Anteils erfolgt nach § 39 Abs. 1 AO bzw. § 39 Abs. 2 Nr.2 AO

3. Steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer

3.1 Allgemeines

- **Veranlassung durch Betrieb der Gesellschaft**
- **Notwendiges) Sonderbetriebsvermögen I:**
 - Wirtschaftsgüter dienen **unmittelbar dem Betrieb:**
 - Verwendung der Wirtschaftsgüter durch die Personengesellschaft im Wege der Nutzungsüberlassung;
 - entgeltlich oder unentgeltlich;
 - Schulden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens I stehen

3. Steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer

3.1 Allgemeines

- **Veranlassung durch Betrieb der Gesellschaft**
- **Notwendiges) Sonderbetriebsvermögen II:**
 - Wirtschaftsgüter dienen der **Begründung oder Stärkung der Beteiligung**
 - Wirtschaftsgut dient Erlangung der Beteiligung;
 - Wirtschaftsgut stärkt Mitwirkungsrechte ;
 - Wirtschaftsgut vermittelt vorteilhafte Geschäftsbeziehungen, so dass **besonders enge Verflechtungen** bestehen.

Indizien:

- wirtschaftliche oder organisatorische Abhängigkeit
- eine Gesellschaft übernimmt wirtschaftliche Funktion der anderen (Bsp.: Produktion - Vertrieb)
- nicht ausreichend: Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen
- Schulden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern des notwendigen Sonderbetriebsvermögens II stehen

3. Steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer

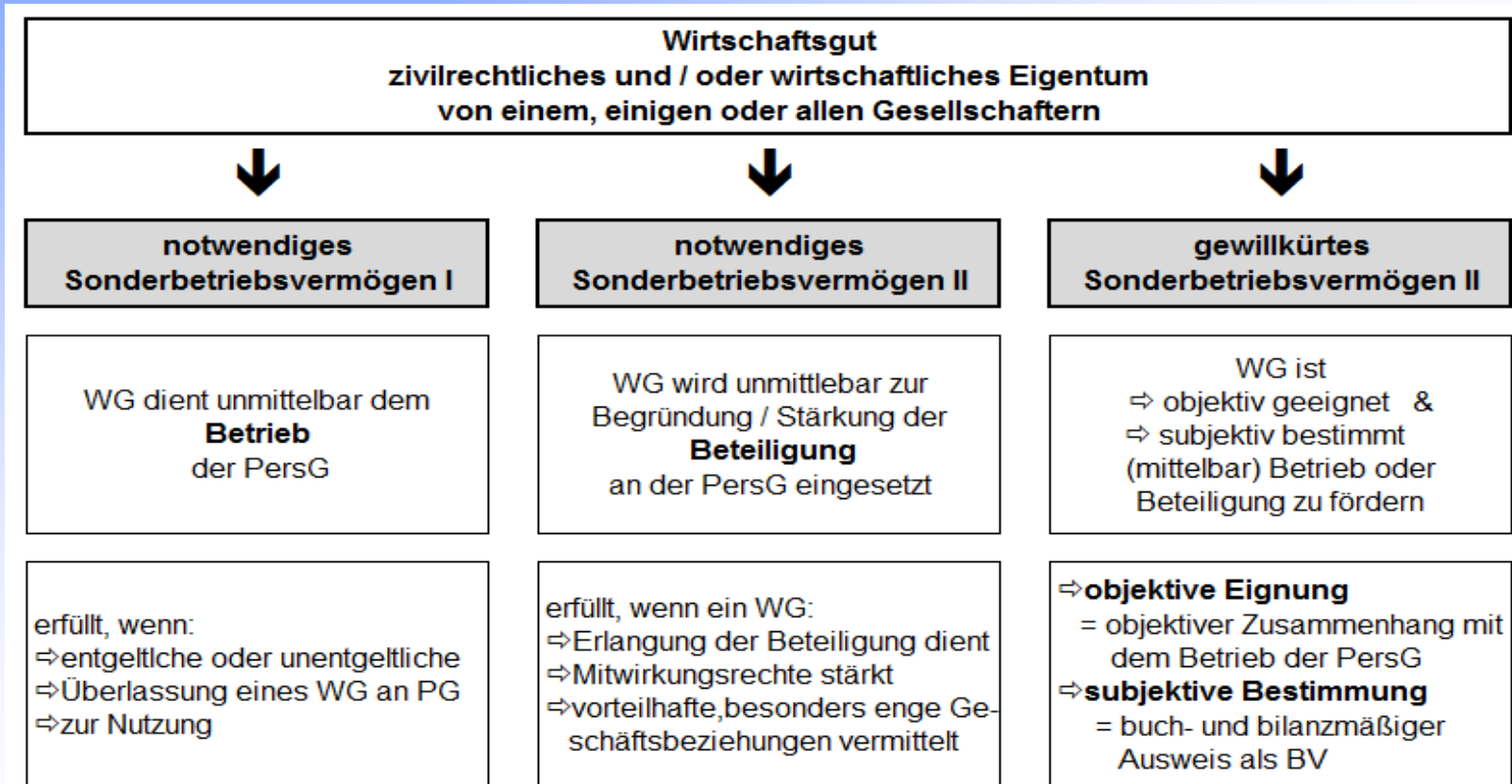
3.1 Allgemeines

- **Veranlassung durch Betrieb der Gesellschaft**
 - **Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen:**
 - Wirtschaftsgüter, die(mittelbar) Betrieb oder Beteiligung zu fördern **und** dazu objektiv geeignet (objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb der Personengesellschaft) und
 - **subjektiv** bestimmt sind (durch buch- und bilanzmäßigen Ausweis)
 - In der Regel Sonderbetriebsvermögen II

Betriebsvermögen

3. Steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer

3.1 Allgemeines



3. Steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer

3.2 Sonderbetriebsvermögen der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG

- **Anwendung der Regelungen über Sonderbetriebsvermögen bei einer Komplementär-GmbH:**
 - Rechtsinstitut des Sonderbetriebsvermögens gilt unabhängig von der Höhe der vermögensmäßigen Beteiligung auch **uneingeschränkt für die Komplementär-GmbH** und damit selbst in den Fällen, in denen die GmbH zu 0% am Vermögen der Gesellschafter beteiligt ist
 - Die gleichen Sachverhalte, die bei natürlichen Personen als Gesellschafter zu der Erfassung eines Wirtschaftsguts als Sonderbetriebsvermögen führen, führen mithin also auch bei der Komplementär-GmbH zu Sonderbetriebsvermögen.
 - Sonderbetriebsvermögen II ist bei einer Komplementär-GmbH allerdings die Ausnahme, insbesondere wenn die GmbH vermögensmäßig nicht an der KG beteiligt ist.
 - **Hauptanwendungsfall: Darlehen, das die GmbH der KG gewährt** (Sonderbetriebsvermögen I)

3. Steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer

3.3 Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten

- **Grundsatz:** Bildung von Sonderbetriebsvermögen I und II erfolgt bei Kommanditisten in den gleichen Fällen wie bei anderen Mitunternehmern

- **Besonderheiten:**

- **Vermietung eines WG an die KG unter Zwischenschaltung der Komplementär-GmbH:** notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des Kommanditisten

- **Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH:**

Beteiligung = notwendiges Sonderbetriebsvermögen II (Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der KG, **wenn** die GmbH keinen eigenen Geschäftsbetrieb hat)

Folgen:

- Gewinnausschüttungen = Sonderbetriebseinnahmen;
- Veräußerung der Beteiligung: Erfassung Gewinn (und Verlust) im Sonderbereich; Außerbilanziell zu beachten: §§ 3 Nr.40 a) und d), 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 2 und Abs. 3 KStG

3. Steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer

3.3 Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten

- **Konstellation:** Sondervergütungen sind **unangemessen** hoch
- Folgen:
 - nur der angemessene Teil ist im Gesamthandsbereich als Betriebsausgabe abzugsfähig und entsprechend im Sonderbereich als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen
 - In Höhe des **Mehrbetrages** liegen **Entnahmen** im Gesamthandsbereich vor, die ohne besondere Vereinbarung allen Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquote zuzurechnen sind
- **Beispiel: Arbeitsunterlage**

Gesellschaftsrechtliche Fragestellungen

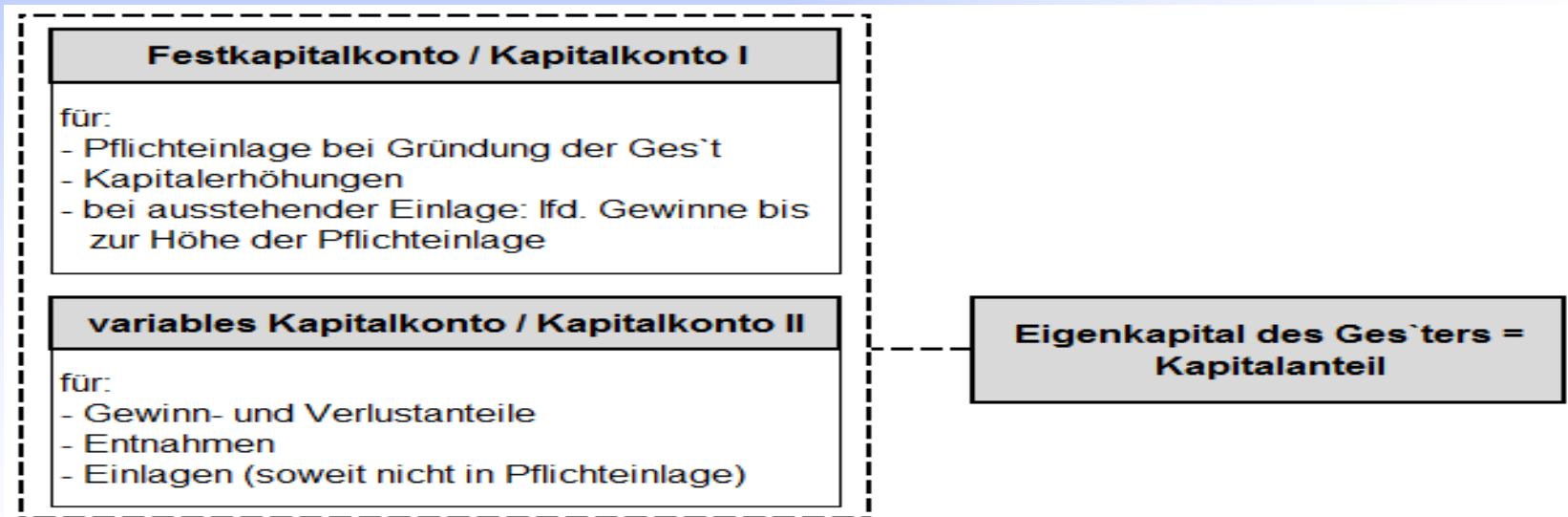
4. Gestaltung der Kapitalkonten

▪ Kapitalanteil des Kommanditisten:

➤ Laut Vertrag:

○ Zweikonten-Modell:

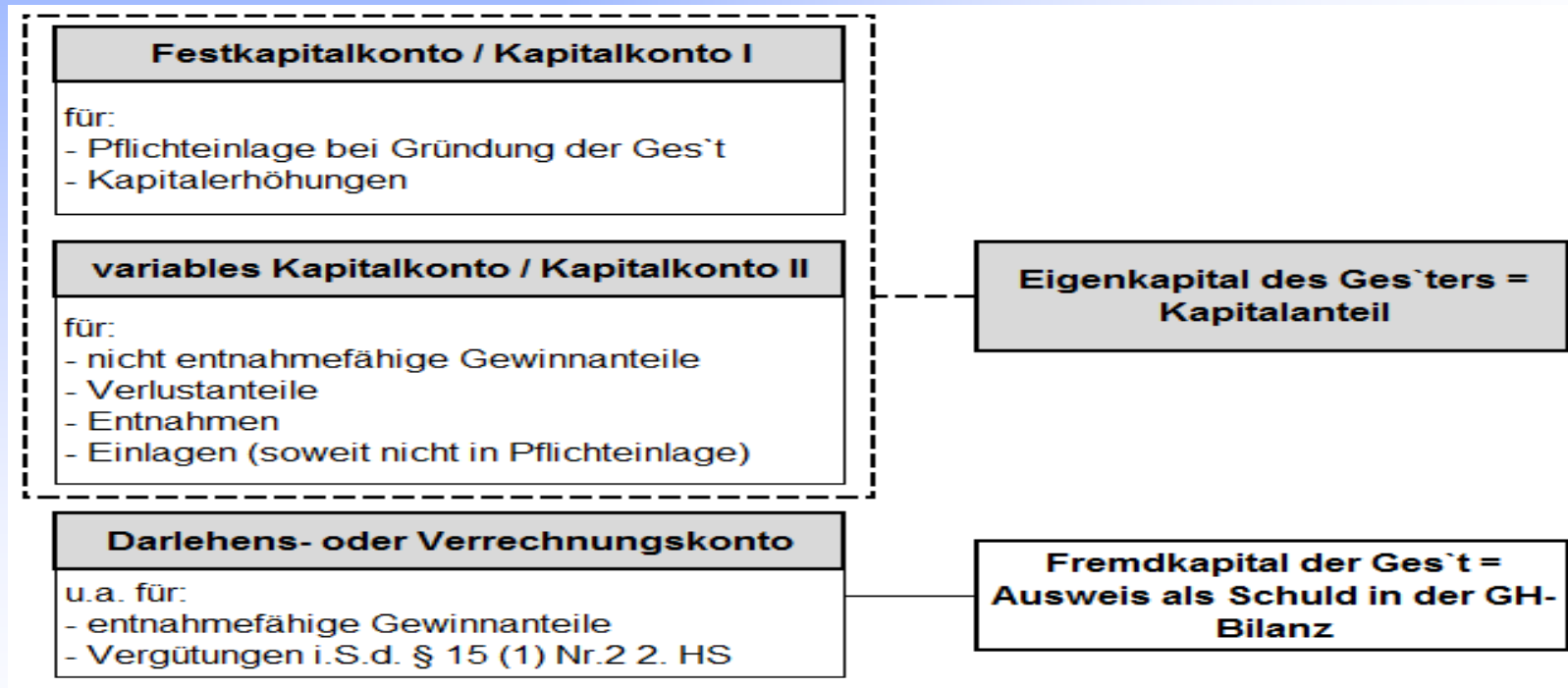
- Zivilrechtlicher Nachteil, dass Gewinne, die der Kommanditist stehen gelassen hat, durch Verluste „verbraucht“ werden
- Kommanditist „haftet“ also im Ergebnis mit seinen stehen gelassenen Gewinnen



Gesellschaftsrechtliche Fragestellungen

4. Gestaltung der Kapitalkonten

- Kapitalanteil des Kommanditisten:
- Laut Vertrag:
- Dreikonten-Modell:

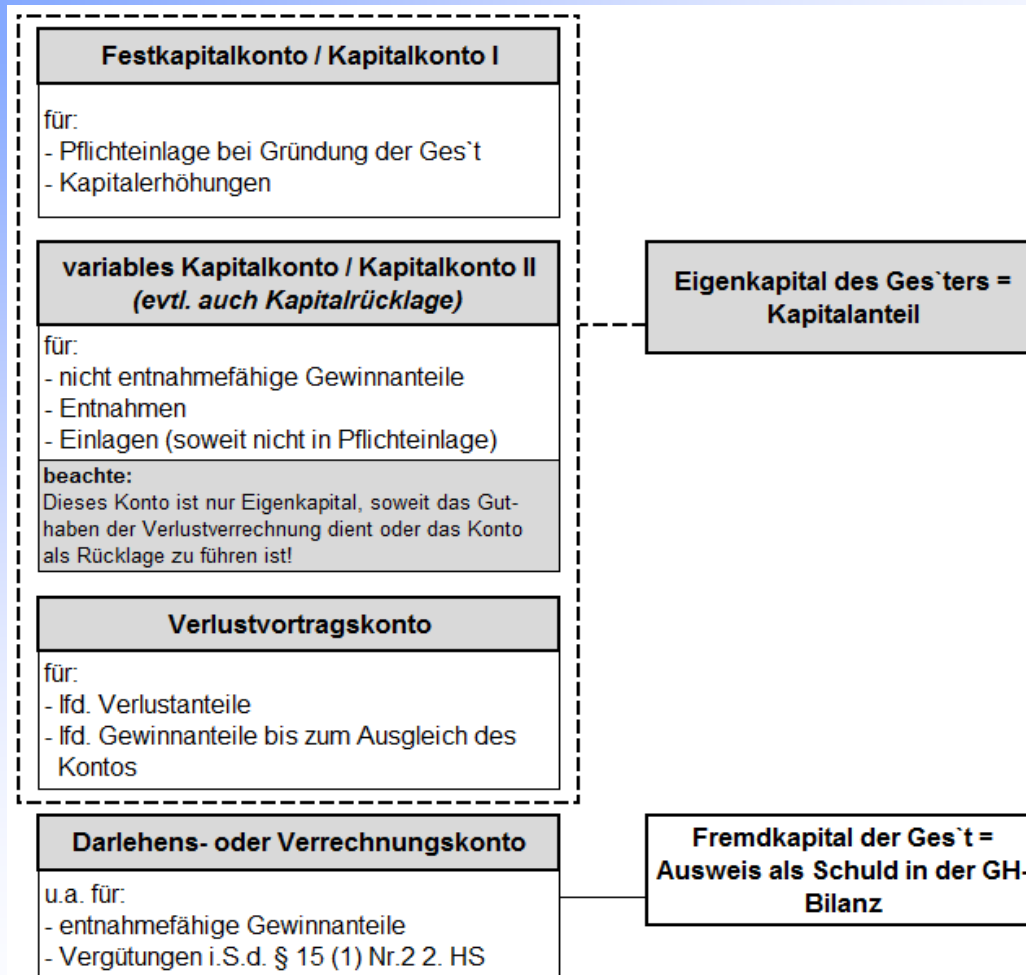


4. Gestaltung der Kapitalkonten

- **Kapitalanteil des Kommanditisten:**
 - **Laut Vertrag:**
 - **Vierkonten-Modell:**

Gesellschaftsrechtliche Fragestellungen

4. Gestaltung der Kapitalkonten



4. Gestaltung der Kapitalkonten

- **Abgrenzung zwischen Eigenkapital- und Verbindlichkeitskonten**
- Gesellschafterkonten können Eigenkapital oder aber Fremdkapital der Gesellschaft sein
- Konto ist dem Eigenkapital zuzuordnen, wenn
 - das Guthaben gesamthänderisch gebunden ist
 - Aufnahme der Pflichteinlage
 - Aufnahme von gesamthänderisch gebundenen Rücklagen
 - das Konto der Aufnahme von Verlusten dient
 - Verlustvortragskonto
 - ein Guthaben auf dem entsprechenden Konto nach der gesellschaftsvertraglichen Regelung – spätestens im Liquidationsfall – mit Verlusten verrechnet werden darf

Übertragung/Überführung von Wirtschaftsgütern

1. Überführung von Wirtschaftsgütern

- Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG = **Entnahme** i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG aus dem abgebenden Betriebsvermögen und um eine **Einlage** i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG bei dem aufnehmenden Betriebsvermögen
- Bewertungen: zwingende **Buchwertfortführung** (BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 1)
- Gilt für **Anlage- oder Umlaufvermögen**
- Unschädlich, wenn bei der Überführung von Wirtschaftsgütern gleichzeitig **Verbindlichkeiten übernommen** werden (BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 3)
- (Sonder-)Betriebsvermögen, in das das Wirtschaftsgut überführt wird, muss nicht bereits vor der Überführung bestanden haben, sondern es kann auch erst durch die Überführung des Wirtschaftsguts entstehen. Das abgebende und aufnehmende Betriebsvermögen können **unterschiedlichen Einkunftsarten** (§§ 13, 15, 18 EStG) zuzuordnen sein

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.1 Begünstigte Übertragungen

- Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten = Spezialform des Tauschs = Veräußerungsvorgang (tauschähnlicher Vorgang), dessen Bewertung abweichend von den allgemeinen Grundsätzen **zwingend zum Buchwert** vorzunehmen ist (§ 6 Abs. 6 Satz 4 EStG)
- Unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG = Entnahme bzw. Einlage dar, für deren Bewertung aber ebenfalls die Buchwerte vorgeschrieben sind (BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 8)
- § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG erfasst nur die **Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern** erfasst
- Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen vollzieht sich vorrangig nach § 6 Abs. 3 EStG oder § 24 UmwStG (BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 12)

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.1 Begünstigte Übertragungen

Übertragungsmöglichkeiten

Nr. 1: aus Einzelunternehmen in Gesamthandsvermögen und umgekehrt

- Buchwertfortführung ist **nicht auf den ideellen Anteil** des Mitunternehmers am Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens **begrenzt** (BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 17)
- Steuerunschädlich ist die **Übertragung in das Betriebsvermögen einer anderen betrieblichen Einkunftsart**
- **Keine gewinnrealisierende Entnahme**

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.1 Begünstigte Übertragungen

Übertragungsmöglichkeiten

Nr. 2: aus Sonderbetriebsvermögen in Gesamthandsvermögen und umgekehrt

- Übertragungen können erfolgen aus dem oder in das Gesamthandsvermögen **derselben Mitunternehmerschaft** oder einer **anderen Mitunternehmerschaft**, an der der Mitunternehmer beteiligt ist (BMF vom 29.10.2010, BStBl I 2010, 1206)
- Auch hier ist ein evtl. Wechsel der betrieblichen Einkunftsart unbeachtlich
- Alternative eröffnet u. a. die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens – SBV – nach dem sogenannten **Ausgliederungsmodell** in das Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft – Ein-Mann-GmbH & Co. KG (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) zu übertragen, um die spätere Disposition über den Gesellschaftsanteil – Mitunternehmeranteil ohne SBV – zu ermöglichen

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.1 Begünstigte Übertragungen

Übertragungsmöglichkeiten

Nr. 2: aus Sonderbetriebsvermögen in Gesamthandsvermögen und umgekehrt

- Problem: Gesamtplan-Rechtsprechung
- Unschädlich, wenn vor der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs unter Aufdeckung stiller Reserven veräußert wird (BFH vom 25.11.2009 – I R 72/08, BStBI II 2010, 471; vom 09.11.2011 – X R 60/09, BStBI II 2012, 638)
- Keine Aufdeckung von stillen Reserven, wenn funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens vorher bzw. zeitgleich zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen worden ist (BFH vom 02.08.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053)
- **Finanzverwaltung hat bisher Verfahrensruhe angeordnet (BMF vom 12.09.2013, BStBI I 2013, 1164)**

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.1 Begünstigte Übertragungen

Übertragungsmöglichkeiten

Nr. 3: aus Sonderbetriebsvermögen in Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft

- Problem: Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften
- Unterschiedliche Auslegung durch I. und IV. Senat des BFH
- I. Senat hat Frage BVerfG vorgelegt (2 BvL 8/13)
- **Ausweichgestaltungen:**
 - Übertragung aus Gesamthandsvermögen in Allein- oder Bruchteilseigentum des Gesellschafters und damit in das Sonderbetriebsvermögen; anschließende Übertragung in das Gesamthandsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft (beide Vorgänge nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG)
 - Gewinnrealisierende Veräußerung mit anschließender Übertragung der stillen Reserven auf die von der Schwestergesellschaft aufgewendeten AK

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.2 Unentgeltlich oder gegen Gesellschaftsrechte

- Übertragung des Wirtschaftsgutes in das Gesamthandsvermögen einer – gewerblich geprägten – Personengesellschaft im Wege der **verdeckten Einlage** = unentgeltlicher Vorgang, wenn die Zuführung auf einem gesamthänderisch gebundenen **Kapitalrücklagekonto** gutgeschrieben und handelsrechtlich als Ertrag gebucht wird (BMF vom 26.11.2004, BStBl I 2004, 1090; vom 11.07.2011, BStBl I 2011, 713)
- BMF: Übernahme von Verbindlichkeiten führt zur (Teil-)Entgeltlichkeit: Anwendung der Trennungstheorie
- **Beispiel: Arbeitsunterlage**

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.2 Unentgeltlich oder gegen Gesellschaftsrechte

- **Gegenmeinung des BFH - Verfahrensruhe**
- Der BFH (Urteil vom 19.09.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880) hat nunmehr entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden, dass die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft nicht zur Realisierung eines Gewinns führt, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt. Übersteigt der noch valutierende Teil des Darlehens folglich nicht den Buchwert des fremdfinanzierten Wirtschaftsguts, kommt eine Gewinnrealisierung nicht in Betracht
- **Allerdings hat die Finanzverwaltung auch in diesem Fall bisher Verfahrensruhe angeordnet (BMF vom 12.09.2013, BStBl I 2013, 1164)**
- **X. Senat hat BMF zum Verfahrensbeitritt aufgefordert**

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.2 Unentgeltlich oder gegen Gesellschaftsrechte

- **Ausweichgestaltungen**
- **Ausgliederungsmodell** – Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des SBV in das Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft – Teilentgeltlichkeit dadurch vermeidbar, dass die Verbindlichkeiten von der aufnehmenden Ein-Mann-GmbH & Co. KG nicht übernommen werden.
Schuldner bleibt unverändert der übertragende Gesellschafter mit der Folge, dass die Verbindlichkeiten aus seinem SBV bei der bisherigen Personengesellschaft in das SBV II bei der aufnehmenden Ein-Mann-GmbH & Co. KG wechseln
- Alternativ: Mit Schuldübernahme verbundene Realisierung der stillen Reserven durch Rücklagenbildung nach § 6b EStG zu neutralisieren

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.2 Unentgeltlich oder gegen Gesellschaftsrechte

- **Übertragung gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten**
 - Abgrenzung zwischen Beteiligungs- und Darlehenskonto richtet sich nach den Grundsätzen, die Rechtsprechung (BFH vom 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl II 2009, 272) und Finanzverwaltung (BMF vom 30.05.1997, BStBl I 1997, 627 und vom 26.11.2004, BStBl I 2004, 1090; vom 11.07.2011, BStBl I 2011, 713) zu § 15a EStG aufgestellt haben
 - Danach bedarf es keiner Verbuchung auf dem Kapitalkonto I durch Kapitalerhöhung oder –herabsetzung
 - Ausreichend ist die Buchung auf einem variablen Kapitalkonto II, das dem Gesellschafter keine entnahmefähige Forderung vermittelt und daher nicht als Forderungskonto des Gesellschafters anzusehen ist
 - Wesentliches Indiz für variables Kapitalkonto, dass darauf nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen auch Verluste gebucht werden (siehe im Einzelnen OFD Hannover vom 07.02.2008, DB 2008, 1350)

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.3 Sperrfrist

▪ Grundsatz

- **§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG** bestimmt eine **Behaltefrist von drei Jahren** (BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 22 ff.)
- Sperrfrist beginnt mit dem Tag der **Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden** (Eingangsdatum beim Finanzamt) für den VZ der Übertragung. Hiermit kann nur die Steuererklärung gemeint sein, in welcher der Übertragungsvorgang erklärt worden ist, nämlich
 - bei der **Übertragung aus Einzelunternehmen in Gesamthandsvermögen** die ESt-Erklärung oder die gesonderte Gewinnfeststellungserklärung des Einzelunternehmers,
 - in allen anderen Fällen die **Gewinnfeststellungserklärung der Mitunternehmerschaft**

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.3 Sperrfrist

▪ Grundsatz

- Gewinnrealisierende **Veräußerung oder Entnahme innerhalb der Sperrfrist** führt **rückwirkend zum Ansatz des Teilwerts**, d. h. zur Vollaufdeckung der stillen Reserven
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung gilt dies auch, soweit die stillen Reserven nach der Übertragung in ein Gesamthandsvermögen in der Person des Übertragenden steuerverhaftet geblieben sind. (BMF vom 08.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 25)
- Dem ist nunmehr der **BFH** entgegen getreten: Wird ein Wirtschaftsgut durch den an einer KG zu 100 v.H. beteiligten Kommanditisten eingebracht (Situation der sog. Einmann-GmbH & Co. KG), so wird die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG nach Auffassung der Rechtsprechung nicht dadurch rückwirkend aufgehoben, dass die KG --bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen-- das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG) veräußert

2. Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.3 Sperrfrist

- **Aufstellung einer Ergänzungsbilanz**
- Veräußerung innerhalb der Sperrfrist unschädlich, wenn stille Reserven dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet bleiben
- R 6.15 EStR: Nicht möglich bei Übertragung in Gesamthandsvermögen einer Einmann-GmbH & Co. KG (a.A. BFH)
- **Beispiel: Arbeitsunterlage**

Ihr Ansprechpartner

Dipl.-Finw. Steuerberater Thomas Wiegmann

Denkhauser Höfe 162
45475 Mülheim an der Ruhr

E-Mail: thomas.wiegmann@sbu-sterzenbach.de
www.beratungsfuerberater.de