

HLBS-STEUERFORUM 2017

Aktuelle Steuerfragen in der Land- und Forstwirtschaft

**Vortrags- und Diskussionstagung
für Steuerberater und qualifizierte Mitarbeiter**

2.3 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

2.3.1 Aktuelles zur Realteilung

2.3.1.1 Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberufler-Sozietät mit Übertragung eines Teilbetriebes und Gewährung einer Rente¹

Leitsätze des BFH:

1. Eine Realteilung kann auch dann vorliegen, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebes aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird. Die Teilbetriebsübertragung ist grundsätzlich auch insoweit gewinnneutral, als dem übernommenen Teilbetrieb vor dem Ausscheiden des Gesellschafters erhebliche liquide Mittel zugeordnet wurden.
2. Wird dem ausscheidenden Mitunternehmer daneben eine Rente zugesagt, die aus künftigen Erträgen der fortbestehenden Sozietät oder dem Vermögen der Gesellschafter zu leisten ist und sich nicht als betriebliche Versorgungsrente darstellt, so erfüllt er einen Veräußerungstatbestand (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Hatte die Mitunternehmerschaft ihren Gewinn zuvor durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, so muss sie zwecks Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlustes zwingend zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich übergehen.
3. Als Veräußerungsgewinn ist der Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte des übernommenen Teilbetriebes (Veräußerungspreis) abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und des Wertes des Kapitalkontos anzusetzen. Der Ansatz der Veräußerungsrente im Rahmen dieser Gewinnermittlung hängt nicht davon ab, ob für sie ein Wahlrecht auf Sofort- oder Zuflussbesteuerung besteht und wie dieses ausgeübt wurde.
4. Eine verbindliche Zusage des Finanzamtes entfaltet Bindungswirkung nur zugunsten, nicht zulasten des Steuerpflichtigen. Betrifft sie eine einheitliche und gesonderte Feststellung, so können sich die anfechtungsberechtigten Feststellungsbeteiligten grundsätzlich nur einvernehmlich auf sie berufen. Geschieht dies nicht, so entfällt die Bindungswirkung auch dann, wenn sich einzelne Feststellungsbeteiligte unter Verstoß gegen ihre gesellschaftsrechtliche Treuepflicht von ihr lösen.

Sachverhalt:

Eine aus vier Gesellschaften bestehende Sozietät aus Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern unterhielt neben der Hauptniederlassung X eine Zweigniederlassung Y. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Die Sozietät stellte zur Vorbereitung des Ausscheidens der Klägerin einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zu den Folgen der Übernahme der Niederlassung Y durch die Klägerin und einer bis zum 65. Lebensjahr der Klägerin zu zahlenden Rente. Das Finanzamt erteilte antragsgemäß die Auskunft, die Klägerin könne aus der Sozietät grundsätzlich nach Realteilungsgrundsätzen gem. § 16 Abs. 3 EStG ausscheiden. Eine ihr gewährte Rente führe zu einem Veräußerungsgewinn und bei den zurückbleibenden Gesellschaftern zu zusätzlichen Anschaffungskosten, zudem könne die Klägerin im Hinblick auf die ihr gewährte Rente das ertragsteuerliche Wahlrecht zwischen der Sofort- und der Zuflussbesteuerung ausüben.

Die Y-Praxis, der zuvor 310.000 € Liquidität zugeordnet worden waren, wurde seit dem 03.01.2006 im Außenverhältnis von der Klägerin und einer weiteren Person, die allerdings am Vermögen und am Gewinn nicht beteiligt war, geführt.

¹ BFH v. 17.09.2015 – III R 49/13, BStBl 2017 II, S. 37.

In der Feststellungserklärung für 2006 erklärte die Sozietät einen erheblichen Gewinn, der in Höhe von 850 € entsprechend der Vereinbarung und in Höhe von rd. 623.000 € des anteiligen Veräußerungsgewinns für die Klägerin berücksichtigt wurde, den verbleibenden Gesellschaftern wurden in gleicher Höhe Verluste abgezogen.

Im Rahmen einer Außenprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, der erklärte Veräußerungsgewinn sei tatsächlich ein Übergangsgewinn wegen des Übergangs zur Bilanzierung und von der Klägerin mit 604.000 € zusätzlich zu versteuern, bei den verbleibenden Gesellschaftern hingegen als Aufwand zu berücksichtigen.

Das Finanzgericht setzte den auf die Klägerin entfallenden Gewinn auf 850 € herab und erhöhte in gleichem Umfang den auf die übrigen Gesellschafter entfallenden Gewinn im Verhältnis Ihrer Anteile.

Sowohl Finanzamt als auch die anderen Gesellschafter beantragten, das Urteil aufzuheben und die Klage zurückzuweisen. Das dem Revisionsverfahren beigetretene BMF vertrat die Auffassung, dass die Klägerin eine nach allgemeinen Grundsätzen einkommensteuerpflichtige Sachwertabfindung erhalten habe, die zur Aufdeckung stiller Reserven führe.

Entscheidung des BFH:

Der BFH hält die Revision für begründet und hat das Verfahren zu anderweitigen Verhandlungen und zur Entscheidung der Sache zurückverwiesen.

Die Klägerin hat als Gegenleistung für das Ausscheiden eine aus künftigen Erträgen der Gesellschaft zu zahlende Rente sowie – mit der Y-Niederlassung – einen Teilbetrieb erhalten. Soweit der Abfindungsanspruch durch die Überlassung des Teilbetriebes erfüllt wird, liegt – in Abänderung in der Rechtsprechung – eine nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG erfolgsneutrale Realteilung vor. Erhält der Gesellschafter für sein Ausscheiden daneben eine Geldrente, welche die Gesellschafter aus ihrem Privatvermögen oder die Gesellschaft aus zukünftigen Erträgen zu leisten hat, erfüllt der ausscheidende Gesellschafter einen Veräußerungstatbestand nach § 16 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG. Der Veräußerungspreis i. S. d. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG sind der nach Maßgabe des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG anzusetzende Wert des Teilbetriebes (Y-Niederlassung) und der Kapitalwert der Rente im Zeitpunkt des Ausscheidens, sodass nur hinsichtlich der Rente eine Gewinnrealisierung gegeben ist. Die Sozietät musste – in Abgrenzung zum BFH-Urteil III R 32/12² – wegen des Veräußerungstatbestandes zwingend zur Bilanzierung übergehen, um den Veräußerungsgewinn – Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte des Y-Teilbetriebes abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und abzüglich des Wertes des Kapitalkontos der Klägerin – zu ermitteln.

Mit dem Urteil hält der BFH – in Abstimmung mit dem IV. und dem VIII. Senat – an der bisherigen (engen) Definition der Realteilung, nach der entsprechend der zivilrechtlichen Betrachtungsweise die Gesellschaft natural geteilt und damit beendet sein muss, nicht mehr fest. Der Begriff der „Realteilung“ i. S. d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG schließt jedenfalls das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Gesellschaft unter Mitnahme eines – weiterhin zum Betriebsvermögen gehörenden – Teilbetriebes ein. Ob dies auch für die Sachwertabfindung unter Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern gilt, lässt der BFH ausdrücklich offen. Der Begriff der Realteilung ist ein steuerrechtlicher Begriff, dessen Auslegung nicht an das Zivilrecht gebunden ist, vielmehr ist steuerrechtlich die Realteilung als Sonderfall der Betriebsaufgabe anzusehen. In den Fällen, in denen neben einem sonstigen Veräußerungsentgelt ein Teilbetrieb übernommen wird, sind die Realteilung und die damit einhergehende Neutralität der Teilbetrieb-sübertragung im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen.

² BFH v. 11.04.2013 – III R 32/12, BStBl 2014 II, S. 242.

Aus der Sicht des BFH spricht für das geänderte Verständnis des Realteilungsbegriffs auch, dass das Rechtsinstitut bezweckt, wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsvorgänge steuerlich nicht zu belasten, solange die steuerliche Erfassung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Auch die Zuordnung erheblicher liquider Mittel in Höhe von 310.000 € zur Y-Niederlassung ist im Rahmen der Realteilung zulässig, da aktive und passive Wirtschaftsgüter frei zugeordnet werden können. Offengelassen wurde, ob dies auch gilt, wenn die Gesellschafter kurz vor dem Ausscheiden eines Gesellschafters Einlagen leisten oder Darlehen aufnehmen und dies dem Teilbetrieb des ausscheidenden Gesellschafters zugeordnet wird.

Nicht akzeptiert wurde die Behandlung der Rentenzahlung als Versorgungsrente: Nach Auffassung des BFH lag weder Versorgungsbedürftigkeit noch Versorgungswille vor, die Rente sei deshalb in Höhe ihres Kapitalwertes zum Zeitpunkt des Ausscheidens als Veräußerungserlös anzusehen und das unabhängig davon, ob der Klägerin bezüglich der Rente ein Wahlrecht zur Sofort- oder zur Zuflussbesteuerung zusteht und wie sie dies ausübt.

Die Ermittlung des Anteilswertes der Ausscheidenden erfordere den Übergang zur Bilanzierung. Die verbindliche Auskunft stehe der Übergangsgewinnermittlung im Übrigen nicht entgegen, da sich einzelne Feststellungsbeteiligte von der verbindlichen Auskunft gelöst haben.

Hinweise:

Mit dem Urteil IV 49/13 hat der BFH – zwischen den Senaten abgestimmt – entschieden, dass eine Realteilung auch dann vorliegt, wenn bei fortbestehender Gesellschaft der ausscheidende Mitunternehmer einen Teilbetrieb zugewiesen erhält. Dogmatisch löst der BFH dies durch die Einordnung des Ausscheidens gegen Sachwertabfindungen als einen Fall der Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 Satz 1 1. Alt. EStG³. Die Regelung zur Realteilung in Satz 2 des § 16 Abs. 3 EStG erstreckt sich demnach nicht nur auf die Betriebsaufgabe, sondern auch auf die Aufgabe des Mitunternehmeranteils. Nach der zweiten Alternative desselben Satzes ergibt sich daraus, dass die Realteilungsgrundsätze auf jede Form der Abfindung aus Gesellschaftsmitteln Anwendung finden. Darauf lässt auch die Urteilsbegründung schließen:

„Beurteilt man das Ausscheiden mindestens eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen nicht länger als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, sondern als dessen Aufgabe, erlangt die Bezugnahme des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG auf § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG eine eigenständige Bedeutung. Damit erhält dieser Aufgabebetstand einen klaren sachlichen Anwendungsbereich und ist nicht länger vor allem auf jene Fälle beschränkt, in denen der Mitunternehmeranteil neben dem Gesellschaftsanteil auch Sonderbetriebsvermögen umfasst und dieses nicht auf den Erwerber übertragen wird.“

Daraus ergibt sich, dass – auch wenn der BFH diese Frage ausdrücklich offen gelassen hat – davon auszugehen sein dürfte, dass die Rechtsprechung auch Fälle des Ausscheidens gegen Sachwertabfindung als Aufgabe des Mitunternehmeranteils ansehen dürfte.⁴

Auch aus dem Normzweck des § 16 Abs. 3 EStG ergibt sich diese Auslegung: § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG will die Realteilung als Umstrukturierungsmaßnahme auch bei Zuweisung von einzelnen Wirtschaftsgütern steuerneutral ermöglichen, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Voraussetzung ist, dass die stillen Reserven auch nach der Übertragung (allein) den Realteilern zuzurechnen sind. Unschädlich ist eine Verlagerung stiller Reserven im Zuge der Realteilung von einem Realteiler auf den anderen Realteiler, weil zwar eine personenidentische, nicht aber eine beteiligungsidentische Beteiligung der Realteiler an

³ Wendt, FR 2016, 535, 539.

⁴ Wendt, FR 2016, 535, 539.

den stillen Reserven vor und nach der Realteilung vorausgesetzt wird, etwaige Differenzen sind mit der Kapitalkostenanpassungsmethode anzugleichen.⁵

Allerdings: Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung (noch) nicht angeschlossen. Zwar ist das Urteil III R 32/12 im Bundessteuerblatt II veröffentlicht, mit dem Schreiben vom 20.12.2016 zur Realteilung⁶ geht die Verwaltung allerdings immer noch davon aus, dass die Realteilung „grundsätzlich durch den auf der Ebene der Mitunternehmerschaft verwirklichten Tatbestand der Betriebsaufgabe gekennzeichnet“ sei. Eine begünstigte Realteilung liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung danach nur vor, wenn ein oder mehrere Mitunternehmer unter Mitnahme jeweils eines Teilbetriebes aus der Mitunternehmerschaft ausscheiden, nicht jedoch in anderen Fällen. Die Realteilung gilt nach Auffassung der Verwaltung insbesondere auch nicht in Fällen der Sachwertabfindung mit Einzelwirtschaftsgütern, die für die Beratung von hoher Bedeutung sind. Aus dem Schreiben ergeben sich ansonsten kaum neue Regelungen. Erstmals wird definiert, dass die Realteilung mit der Übertragung der ersten wesentlichen Betriebsgrundlage beginnt und mit der Übertragung der letzten Betriebsgrundlage endet. Weiter wird ausgeführt, dass ein Spitzenausgleich dann vorliegt, wenn ein Mitunternehmer aus eigenen Mitteln einen Ausgleich an den anderen Mitunternehmer leistet, etwa weil er im Rahmen der Realteilung Wirtschaftsgüter übernommen hat, deren Verkehrswert den Wert seines Anteils am Gesamthandsvermögen übersteigt. Im Verhältnis des Spitzenausgleichs zum Wert des übernommenen Betriebsvermögens liegt ein entgeltliches Geschäft vor. Außerdem wird die Regelung des § 16 Abs. 5 EStG, mit der nach Übertragung von Teilbetrieben eine Sperrfrist von sieben Jahren bei der Veräußerung oder Umstrukturierung von Anteilen an erhaltenen Körperschaften durch Körperschaften besteht, in das Schreiben aufgenommen.

Das neue Schreiben zur Realteilung ist in allen offenen Fällen anzuwenden, auf die Anwendung der Realteilung bei Übernahme eines Teilbetriebes bei fortbestehender Mitunternehmerschaft kann jedoch auf gemeinsamen Antrag aller Mitunternehmer verzichtet werden, wenn die Realteilung vor dem 01.01.2016 stattgefunden hat.

Von Bedeutung ist für die Gestaltung, dass an einen land- oder forstwirtschaftlichen Teilbetrieb nicht so hohe Anforderungen gestellt werden wie an einen gewerblichen Teilbetrieb. Nach der Rechtsprechung⁷ ist ein land- und forstwirtschaftlicher Teilbetrieb ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter, organisch geschlossener Teil eines Gesamtbetriebes, der für sich lebensfähig ist. Die bei gewerblichen Betrieben für die Annahme eines Teilbetriebes gültigen Indizien – wie örtliche Trennung, Verwendung anderer Betriebsmittel, anderes Anlagevermögen, eigenständige Preisgestaltung, eigener Kundenstamm, eigenes Personal und eigene Buchführung – sind für land- und forstwirtschaftliche Teilbetriebe nur bedingt aussagekräftig. Auch ein voller landwirtschaftlicher Besitz (Betriebsgebäude, Inventar etc.) ist nicht erforderlich. Ein im Aufbau befindlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, der für sich zwar noch nicht lebensfähig ist, kann ein land- und forstwirtschaftlicher Teilbetrieb sein, wenn bei Weiterverfolgung des Aufbauplanes ein selbstständiger lebensfähiger Organismus erwartet und die künftige Selbstständigkeit aufgrund der bereits vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen eindeutig festgestellt werden kann. Insofern dürfte bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens und unter Überführung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens auf ein Einzelunternehmen eine begünstigte Realteilung vorliegen.

Da die Finanzverwaltung nach dem Schreiben zur Realteilung immer noch davon ausgeht, dass eine Realteilung nur bei einem auf der Ebene der Mitunternehmerschaft realisierten Tatbestand der Betriebsaufgabe vorliegt, bleibt die Beendigung von Vater-Sohn-Gesellschaften durch Ausscheiden des Vaters aus der Gesellschaft unter Mitnahme des Sonder-

⁵ BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BFH/NV 2016, S. 646; siehe auch 2.3.1.2.

⁶ BMF-Schreiben v. 20.12.2016 – IV C 6 - S 2242/07/10002 Realteilung; Anwendung von § 16 Abs. 3 S. 2 bis 4 und Abs. 5 EStG, BStBl 2017 I, S. 36.

⁷ BFH v. 29.03.2001 – IV R 62/99, BFH/NV 2001, S. 1248.

betriebsvermögens bei anschließender Verpachtung des Betriebes an den Sohn problematisch, da der betriebliche Organismus nicht aufhört zu bestehen.⁸

Mit dem Urteil III R 49/13⁹ ist zudem geklärt, dass die Zuweisung von im Betriebsvermögen vorhandenen Geldmitteln oder Forderungen nicht zu einem Veräußerungsentgelt führt. Damit können durch die Gestaltung der Zuordnung von aktiven und passiven Wirtschaftsgütern in der Regel die Realteiler so ausgestattet werden, dass ihnen – steuerneutral – Wirtschaftsgüter in Höhe des Wertes ihres Mitunternehmeranteils zugeordnet werden. Dabei sollten allerdings nicht kurz vor dem Ausscheiden Einlagen geleistet oder Darlehen aufgenommen werden, die den Realteilern zugeordnet werden, da dies wohl einen Spitzenausgleich bei der Beendigung einer Gesellschaft auslöst bzw. bei Ausscheiden aus einer fortbestehenden Gesellschaft als zusätzliche Leistung anzusehen ist. Diese zusätzlichen Leistungen führen zu einem Gewinn, soweit sie zusammen mit dem Buchwert der aus dem Gesellschaftsvermögen übertragenen Wirtschaftsgüter das nach Anpassung für die übernommenen stillen Reserven bereinigte Kapitalkonto des Gesellschafters übersteigen. Die zusätzlichen Leistungen sind eine Vergütung für den Anteil des Ausscheidenden an den stillen Reserven der weiter von der Gesellschaft genutzten Wirtschaftsgüter. Durch die Zusatzleistungen werden diese insoweit aufgedeckt mit der Folge, dass den verbleibenden Gesellschaftern Anschaffungskosten entstehen und der Ausscheidende einen nicht tarifbegünstigten Gewinn erzielt.¹⁰

Der Vorteil der Realteilung gegenüber anderen Umstrukturierungsformen liegt dabei zum einen in den anderen Fristen, da nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG nur bei Realteilung unter Übernahme von Einzelwirtschaftsgütern die übertragenen wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbesondere Grund und Boden und Gebäude, einer Sperrfrist von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft unterliegen. Bei Sachwertabfindungen, die nach § 6 Abs. 5 EStG erfolgen, unterliegen grundsätzlich alle übertragenen Wirtschaftsgüter der Sperrfrist von drei Jahren. Zum anderen gilt für die Sachwertabfindung nach § 6 Abs. 5 EStG die Buchwertfortführung nur dann, wenn die Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft in das Betriebsvermögen des Mitunternehmers unentgeltlich oder gegen Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Bei Übernahme auch von Verbindlichkeiten liegt hingegen eine teilentgeltliche Übertragung vor. Die Frage, ob die teilentgeltliche Übertragung nach der von der Finanzverwaltung vertretenen Trennungstheorie zu einem Veräußerungsgewinn führt oder die Aufdeckung stiller Reserven erst erfolgt, wenn das Teilentgelt den Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts übersteigt, wurde zwischenzeitlich dem Großen Senat des Bundesfinanzhofes zur Entscheidung vorgelegt.¹¹

2.3.1.2 Steuerneutrale Buchwertfortführung trotz Auswechslung der Mitunternehmer vor Realteilung der Mitunternehmerschaft¹²

Leitsatz:

Die vorherige Einbringung der Anteile an einer Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften steht einer Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren.

⁸ HLBS Steuerforum 2016, S. 21.

⁹ Siehe FN 1.

¹⁰ Wendt, FR 2016, 535, 541.

¹¹ BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, Az. BFH GrS 1/16.

¹² BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BFH/NV 2016, S. 646.

Sachverhalt:

Die Kläger sind Gesellschafter der W-KG und waren an dieser zu je 50 % beteiligt, die H-GmbH als Komplementärin war am Vermögen und am Gewinn oder Verlust nicht beteiligt. Im Betriebsvermögen befanden sich zahlreiche bebaute Grundstücke mit einem Buchwert von rd. 5,6 Mio. € und einem gemeinen Wert in Höhe von rd. 8,6 Mio. €. Im Laufe des Jahres 2012 trennten sich die Gesellschafter und teilten zu diesem Zweck das in der W-KG gehaltene Vermögen auf. Dazu gründeten die Kläger zunächst die D- und die K-KG, an der sie jeweils zu 100 % beteiligt waren, Komplementärin bei beiden Gesellschaften war die H-GmbH.

Zum 27.12.2012 beschlossen die Gesellschafter der W-KG, diese zu liquidieren. Dazu wurde mit Wirkung zum 31.12.2012 12 Uhr jeweils gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten die Kommanditbeteiligung des Klägers zu 1 an der W-KG in die D-KG und die des Klägers zu 2 in die K-KG eingebracht. Im Anschluss wurden mit dinglicher Wirkung zum 31.12.2012 13 Uhr sämtliche Wirtschaftsgüter der W-KG nach Maßgabe einer im Einzelnen festgelegten Aufteilung auf die D-KG bzw. die K-KG im Wege der Realteilung übertragen.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass eine Übertragung zu Buchwerten nicht möglich sei, es liege eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen von zuvor nicht beteiligten Gesellschaftern vor. Dass die D-KG und die K-KG für eine Stunde kurzzeitig Kommanditisten der W-KG gewesen seien, sei im Hinblick auf die „Gesamtplanrechtsprechung“ unbeachtlich. Die danach gegebene Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft zu Buchwerten sei nicht zulässig, es liege eine Betriebsaufgabe vor, die zu einem Aufgabegewinn in Höhe von rd. 2 Mio. € führe, entsprechend wurde veranlagt. Einspruch und Klage der Kläger blieben erfolglos. Mit der Revision rügten die Kläger die fehlerhafte Anwendung des § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG.

Entscheidung des BFH:

Der BFH hielt die Klage für begründet und hob das angegriffene Urteil auf, da die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG für eine Buchwertfortführung im Streitfall vorlagen. Der Tatbestand des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG war nach Auffassung des BFH seinem Wortlaut nach erfüllt. Nach der tatsächlichen zivilrechtlichen Gestaltung waren zum Zeitpunkt der Realteilung an der W-KG nicht mehr die Kläger, sondern die D-KG und die K-KG als Mitunternehmer beteiligt und die einzelnen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der W-KG wurden – unter Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven – in das Gesamthandsvermögen dieser Gesellschaften und damit in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen. Unschädlich war nach Auffassung des BFH, dass die D-KG bzw. die K-KG nur kurzzeitig an der W-KG beteiligt waren. Gesamtplanerwägungen seien nicht anzuwenden, § 42 AO sei nicht einschlägig, da beachtliche außersteuerliche Gründe vorlagen, denn die Kläger wollten ihre bisherige Tätigkeit jeder für sich jeweils in einer eigenen GmbH & Co. KG fortführen. Die Regelung des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG sei auch nicht teleologisch zu reduzieren, da der Normzweck nicht umgangen wurde. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG will die Realteilung als Umstrukturierungsmaßnahme auch bei Zuweisung von einzelnen Wirtschaftsgütern steuerneutral ermöglichen, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Voraussetzung sei, dass die stillen Reserven auch nach der Übertragung (allein) den Realteilern zuzurechnen sind. Unschädlich ist eine Verlagerung stiller Reserven im Zuge der Realteilung von einem Realteiler auf den anderen Realteiler, weil zwar eine personenidentische nicht aber eine beteiligungsidentische Beteiligung der Realteiler an den stillen Reserven vor und nach der Realteilung vorausgesetzt wird, etwaige Differenzen seien mit der Kapitalkontenanpassungsmethode anzugleichen. Der Buchwertfortführung stehe auch nicht entgegen, dass die Kläger aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Realteilung der W-KG ihre Beteiligungen an der W-KG zunächst in die D-KG und die K-KG eingebracht und erst danach die W-KG in einem zweiten Schritt real geteilt haben. Denn die zunächst erfolgte Einbringung der Beteiligungen steht dem Zweck des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht entgegen.

Vor der Einbringung waren an den in den Einzelwirtschaftsgütern der W-KG enthaltenen stillen Reserven nur die Kläger beteiligt. Da auch nur sie an der D- bzw. an der K-KG vermögensmäßig beteiligt sind, sind auch nach der Realteilung der W-KG an den in ihren Einzelwirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven im Ergebnis nur die Kläger beteiligt. Dahinstehen könne, ob eine Buchwertfortführung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG – gegen seinen Wortlaut – auch möglich ist, wenn Einzelwirtschaftsgüter im Wege der Realteilung aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer an dieser nicht beteiligten anderen Personengesellschaft übertragen werden, an der die Realteiler lediglich beteiligt sind. Ein solcher Fall liegt hier mangels Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung nicht vor.

Hinweise:

Der BFH bestätigt in diesem Urteil seine bisherige Rechtsprechung in zwei Punkten. Zum einen hält er die Gesamtplanrechtsprechung in Umstrukturierungsfällen gegen die Auffassung der Finanzverwaltung für nicht anwendbar. Zum zweiten wird bestätigt, dass der Normzweck des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG bei Umstrukturierungsmaßnahmen auch bei der Zuteilung von einzelnen Wirtschaftsgütern Steuerneutralität als Realteilung ermöglicht, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. *Wendt*¹³ weist ergänzend daraufhin, dass seiner Auffassung nach die vormaligen Gesellschafter ihre Wirtschaftsgüter ohne Zwischenschaltung einer GmbH & Co. KG unmittelbar auf ihre jeweilige neugegründete Ein-Mann-GmbH & Co. KG hätten übertragen können. Seiner Auffassung nach kann Übertragungsziel jede Personengesellschaft sein, an der ausschließlich ein oder mehrere Realteiler beteiligt sind.

2.3.2 Buchwertprivileg bei Teilanteilsübertragung und spätere Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen BFH v. 12.05.2016 – IV R 12/15¹⁴

Bereits im Rahmen des HLBS-Steuerforums 2016¹⁵ haben wir das Thema behandelt und die Entscheidung der Vorinstanz dargestellt, die nunmehr der BFH bestätigt.

Leitsatz des BFH:

Die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens entfällt nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückgehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird.

Sachverhalt:

Eine GmbH & Co. KG betreibt auf dem Betriebsgrundstück des Gesellschafters A ein Bauunternehmen. A ist alleiniger Kommanditist der GmbH & Co. KG und auch alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH. Das Betriebsgrundstück ist dem Gesellschafter A als Sonderbetriebsvermögen zugerechnet.

Mit notariellem Vertrag vom 19.12.2008 überträgt der Gesellschafter A 90 % seines Kommanditanteils und 25 % der Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH unentgeltlich auf seinen Sohn S mit Wirkung zum 30.12.2008. Das Betriebsgrundstück wurde nicht mit übertragen.

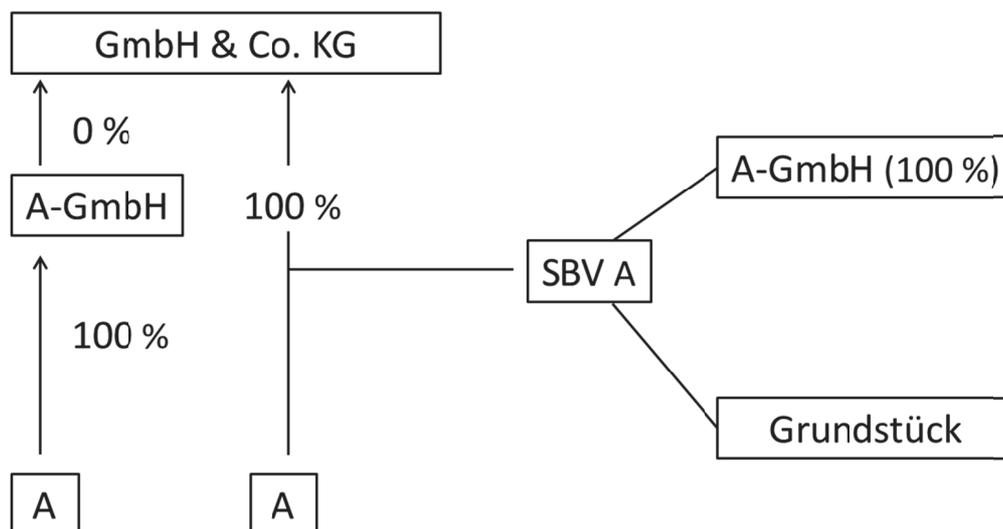
¹³ *Wendt, FR 2016, S. 510, 512.*

¹⁴ *BFH v. 12.05.2016 – IV R 12/15 – BFH/NV 2016, S. 1376.*

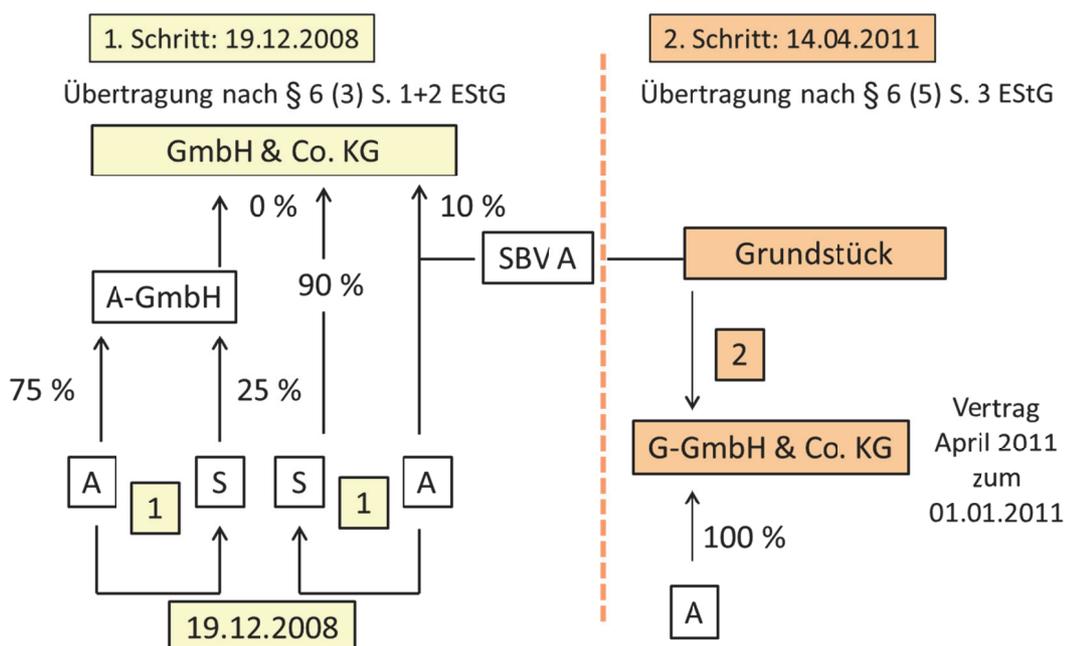
¹⁵ *HLBS-Steuerforum 2016, S. 28 ff.*

Mit Vertrag vom 14.04.2011 übertrug A das Betriebsgrundstück mit Wirkung zum 01.01.2011 unentgeltlich auf eine andere Gesellschaft (G-KG), an deren Vermögen er allein beteiligt war.

1. Ausgangssachverhalt



2. Fortführung Ausgangssachverhalt



Auffassung der Finanzverwaltung:

Nach Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich um eine Aufgabe des Teilmitunternehmeranteils im Jahr 2008.

Entscheidung des BFH:

Zunächst **erklärt das BMF den Beitritt** zum Verfahren und teilt dabei die Auffassung wie das Finanzamt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG nicht vorliegen.

Der BFH teilt die Auffassung der Finanzverwaltung mit folgender Begründung nicht:

- a) Die unentgeltliche Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils erfolgt **zwingend** zum Buchwert gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.
- b) Das Buchwertprivileg gilt auch dann, wenn funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Anteilsübertragung zurückbehalten wird. Der Gesetzgeber hat ausdrücklich mit Einführung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG die Übertragung zum Buchwert angeordnet, wenn der bisherige Inhaber (Mitunternehmer) Wirtschaftsgüter, die weiterhin zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehören, nicht mitüberträgt, sofern der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. Daher sind die Beteiligten und das Finanzgericht zu Recht davon ausgegangen, dass die Übertragung des Kommanditanteils und der Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH zwingend zum Buchwert zu erfolgen hat.
- c) Das Buchwertprivileg entfällt nicht rückwirkend, wenn zurückbehaltenes Sonderbetriebsvermögen später in ein anderes Betriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert überführt wird. Die **gesetzliche Formulierung** mit dem Wort „weiterhin“ sei nicht zeitraumbezogen, sondern **zeitpunktbezogen auszulegen**. Danach ist ein **dauerhafter Verbleib** des zurückbehaltenen Wirtschaftsguts im Betriebsvermögen nach der Formulierung **nicht geboten**. Im Übrigen hätte der Gesetzgeber die Buchwertübertragung unter die Bedingung stellen können, dass das zurückbehaltene Wirtschaftsgut für einen Mindestzeitraum (Behaltefrist) der Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist.
- d) Der **BFH sieht keine Veranlassung** ungeachtet eines Nichtanwendungserlasses der Finanzverwaltung¹⁶ **seine Rechtsprechung zu § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zu ändern**. Er hält ausdrücklich an seinen Entscheidungen¹⁷ fest.

2.3.3 Keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn der Gegenwert des übertragenen Wirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird¹⁸

Leitsatz des BFH:

Überträgt der Kommanditist einer KG dieser ein Wirtschaftsgut, dessen Gegenwert allein seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird, liegt keine Einbringung wegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern eine Einlage vor, wenn sich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag der KG die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten (gegen BMF-Schreiben v. 11.07.2011, BStBl 2011 I, S. 713).

¹⁶ BMF-Schreiben v. 12.09.2013 – IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl 2013 I, S. 1163.

¹⁷ BFH v. 02.08.2012 – IV R 41/11.

BFH v. 09.12.2014 – IV R 29/14.

¹⁸ BFH v. 29.07.2015 – IV R 15/14, BStBl 2016 II, S. 593.

Sachverhalt:

Klägerin war eine KG, die im Jahr 2009 durch eine kapitalmäßig nicht beteiligte GmbH und den Landwirt A als einzigem Kommanditisten gegründet worden war. A war zugleich einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementärin. Nach dem Gesellschaftsvertrag war A Kommanditist mit einer Kommanditeinlage in Höhe von 10.000 €, diese Kommanditeinlage wurde auf dem festen Kapitalkonto I gebucht. Auf dem Kapitalkonto II sollten die nicht entnahmefähigen Gewinne, Verluste und die nicht entnahmefähigen Rücklagen verbucht werden, außerdem gab es ein Privatkonto.

Ein vor 2009 entdecktes Sand-Kies-Vorkommen wurde anschließend lastenfremd mit einem Grundstückseinbringungsvertrag in das Gesamthandsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht. Beschlüsse zur Änderung des Gesellschaftsvertrages wurden nicht gefasst, das Grundstück und das Kiesvorkommen wurden als Anlagevermögen bilanziert und in vollem Umfang dem Kapitalkonto II des A gutgeschrieben. In der Gewinnermittlung wurde erfolgswirksam eine Absetzung für Substanzverringerung (AfS) in Höhe von rd. 11.000 € für das aktivierte Kiesvorkommen vorgenommen. Das Finanzamt berücksichtigte in einem geänderten Bescheid für 2011 die AfS nicht mehr, Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Entscheidung des BFH:

Der BFH wies die Revision als unbegründet ab. Er hielt an dem Beschluss des Großen Senates¹⁹ fest, dass ein im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Einlage in ein Betriebsvermögen zwar mit Teilwert anzusetzen, bei dem Abbau des Kiesvorkommens eine AfS jedoch nicht vorgenommen werden dürfe. In Abgrenzung zum entgeltlichen Erwerb, die nach der Rechtsprechung des BFH o. a. dann angenommen wird, wenn dem Einbringenden als Gegenleistung für das eingebrachte Einzelwirtschaftsgut Gesellschaftsrechte gewährt werden, ging der BFH im Streitfall von einer Einlage aus. Eine Einbringung i. S. eines tauschähnlichen Geschäftes ist nur zu bejahen, wenn als Gegenleistung Gesellschaftsrechte erworben werden. Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten sich nach dem (abdingbaren) Regelstatut nach dem Kapitalanteil des Gesellschafters, in der Regel aber nach dem festen Kapitalkonto I. Erfolgt die Gegenbuchung für den Erwerb des Wirtschaftsguts auf diesem Konto, so wird von einem Erwerb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, d. h. von einem Veräußerungsgeschäft, ausgegangen, was eine Einlage ausschließt. Der BFH wies darauf hin, dass eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach bisheriger (umstrittener) Rechtsprechung schon dann anzuwenden sei, wenn die Buchung teilweise auf dem Kapitalkonto I und daneben auf dem Kapitalunterkonto II oder einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage erfolgt, wobei er dahinstehen ließ, ob und ggf. in welchem Umfang an der dargestellten Rechtsprechung festgehalten wird.

Soweit die Buchung nur auf dem Kapitalkonto II erfolgt, liegt nach Auffassung des BFH – gegen das BMF-Schreiben vom 11.07.2011²⁰ – keine Gewährung von Gesellschaftsrechten vor. Gewährung von Gesellschaftsrechten setzt die erstmalige Einräumung eines Mitunternehmeranteils oder – im Falle einer bereits bestehenden Mitunternehmerschaft – eine Erhöhung des Kapitalanteils voraus, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten. Das ist regelmäßig der sogenannte feste Kapitalanteil. Die Buchung ist zumindest teilweise auf dem Kapitalkonto vorzunehmen, auf dem nach dem maßgebenden Gesellschaftsvertrag dieser Kapitalanteil auszuweisen ist, das ist regelmäßig das Kapitalkonto I, nicht aber ein sonstiges Kapitalkonto. Damit lag im vorliegenden Fall eine Einlage vor, die eine AfS ausschließt.

¹⁹ BFH v. 01.12.2006 – GrS 1/05, BStBl 2007 II, S. 508.

²⁰ BMF-Schreiben v. 11.07.2011 – IV C 6 -S 2178/09/10001 – Behandlung der Einbringung zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, BStBl 2011 I, S. 713.

Hinweise:

Der Auffassung des BFH, der die Funktion des Kapitalkontos II anders beurteilt als die Verwaltung, ist zwischenzeitlich auch von dieser durch Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt und durch Anpassung des BMF-Schreibens vom 11.07.2011²¹ in Form des BMF-Schreibens vom 26.07.2016²² übernommen worden. Die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II führt demnach nicht (mehr) zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, das gilt bei Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Vermögen eines der Mitunternehmer und umgekehrt und auch bei Umwandlungen im Rahmen des § 24 Umwandlungssteuergesetz.

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ist grundsätzlich zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Geschäften zu unterscheiden. Ein entgeltliches Geschäft liegt vor, wenn die Einbringung gegen Buchung auf einem Darlehenskonto des Gesellschafters, gegen Zahlung oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ertragsteuerlich ein tauschähnliches Rechtsgeschäft, das aus Sicht des Einbringenden zu einem Veräußerungsvorgang und aus Sicht der übernehmenden Personengesellschaften zu einer Anschaffung führt.²³ Erfolgt die Buchung ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto II (s. o.) oder auf einem Rücklagenkonto, handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang. Obwohl nicht entschieden, dürfte die Buchung der Gegenleistung für die Einbringung zum Teil auf einem Kapitalkonto I und zum Teil auf dem Kapitalkonto II als vollentgeltlicher Vorgang zu beurteilen sein, so jedenfalls die Auffassung der Finanzverwaltung.

Bei einer vollentgeltlichen Übertragung ist beim Übertragenden ein Veräußerungsgeschäft anzunehmen. Da es sich um Wirtschaftsgüter des Privatvermögens handelt, liegt ggf. ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG vor. Im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft ergibt sich ein Anschaffungsvorgang, auf die Anschaffungskosten können bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern wie Gebäude oder Kiesvorkommen Abschreibungen vorgenommen werden. Im Ergebnis kann dann Abschreibungspotenzial geschaffen werden.

Bei einer unentgeltlichen Übertragung liegt eine Einlage vor, die Bewertung erfolgt zum Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. In der Steuerbilanz mindert sich der Einlagewert um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerungen, Sonderabschreibungen und erhöhte Abschreibungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen sind (§ 7 Abs. 1 Satz 5 EStG). Nach dem Beschluss des Großen Senates des BFH ist auf die Einlage eines Bodenschatzes eine Absetzung für Substanzverringerung nicht zulässig.

Für die Praxis ergibt sich Folgendes: Sind Fristen für ein privates Veräußerungsgeschäft verstrichen und soll durch Ansatz des Verkehrswertes Abschreibungspotenzial geschaffen werden oder ein Bodenschatz des Privatvermögens in ein betriebliches Gesamthandsvermögen eingebracht werden, sollte der Vorgang vollentgeltlich gestaltet sein. Dann wäre eine Buchung auf dem Kapitalkonto I oder einem Darlehenskonto vorzunehmen. Wegen der Unsicherheit, ob eine Dotierung teils auf dem Kapitalkonto I und teils einem variablen Kapitalkonto bzw. Rücklagekonto zu einem vollentgeltlichen Vorgang führt, sollte aus Vorsichtsgründen ausschließlich das Kapitalkonto I und/oder ein Fremdkapitalkonto angesprochen werden. Alternativ könnte auf Basis der Auffassung der Finanzverwaltung auch eine verbindliche Auskunft beantragt werden. Es sollte zudem darauf geachtet werden, dass die

²¹ Siehe FN 7.

²² BMF-Schreiben v. 26.07.2016 – IV C 6 - S 2178/09/10001 – Einbringung eines Wirtschaftsguts in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem sog. Kapitalkonto II; Anwendung BFH v. 29.07.2015 – IV R 15/14 (BStBl 2016 II, S. 593) und BFH v. 04.02.2016 – IV R 46/12 (BStBl 2016 II, S. 607), BStBl 2016 I, S. 684.

²³ BFH v. 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl 2011 II, S. 617.

vertraglichen Regelungen einem Fremdvergleich standhalten. Insbesondere bei Einbringung eines Kiesvorkommens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bietet sich eine verbindliche Auskunft an, da die Verwaltung diese Umstrukturierungen besonders kritisch betrachtet. Der BFH hat in einem Parallelverfahren den Verkauf eines Kiesvorkommens an eine KG wegen unüblicher und nicht wie vereinbart durchgeführter Gestaltungen nicht anerkannt, als Einlage behandelt und die AfS verwehrt.²⁴

Aus Vorsichtsgründen sollte die Einbringung mit Gründung einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG vorgenommen werden und nicht durch eine zusätzliche Sacheinlage, weil fraglich sein könnte, ob durch Erhöhung des Kapitalkontos I überhaupt noch weitere Gesellschafterrechte gewährt werden können, wenn ein Gesellschafter bereits zu 100 % beteiligt ist.²⁵ Auch in der Kommentierung wird diese Auffassung vertreten.²⁶

Mit den BFH-Urteilen IV R 15/14 und IV R 46/12 ist damit auch geklärt, dass die Buchung auf dem personalisierten Kapitalkonto II nicht zu einem Veräußerungsvorgang, sondern zu einer Einlage führt und damit nicht zu einem privaten Veräußerungsgeschäft.

Die folgende Übersicht zeigt die Folgen der Dotierung unterschiedlicher Gesellschafterkonten bei Einbringung von **Privatvermögen** in das betriebliche Gesamthandsvermögen.

Gegenleistung bei Einbringung von Privatvermögen
 gem. BMF-Schreiben vom 11.07.2011 und 26.07.2016

Steuerrecht	Dotierung	Kapitalkonto	Gegenleistung
Tausch	Kapitalkonto I	EK	Gesellschaftsrechte, voll entgeltlich
Einlage	Kapitalkonto II	EK	unentgeltlich, Einlage
Veräußerung	Darlehens-/Privatkonto	FK	Forderungen
Tausch	teils Kapitalkonto I und teils Kapitalkonto II	EK	Gesellschafterrechte, voll entgeltlich
Tausch	teils Kapitalkonto I und teils Kapitalrücklage	EK	Gesellschaftsrechte, voll entgeltlich
verdeckte Einlage	nur Kapitalrücklage oder Ertragskonto	EK	unentgeltlich, Einlage

Von Bedeutung ist die Rechtsprechung nicht nur für die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen **Betriebsvermögen**. Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG ist die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen in das (Sonder-)Betriebsvermögen eines Mitunternehmers und umgekehrt und zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer zu Buchwerten durchzuführen, wenn die Übertragung unentgeltlich oder gegen Minderung oder Erhöhung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Hier wäre die Buchung auf dem Kapitalkonto I und dem Kapitalkonto II unproblematisch, da nach Auffassung der Finanzverwaltung²⁷ der Vorgang zwar voll entgeltlich ist, wegen der gesetzlichen Regelung bei Minderung oder Erhöhung von Gesellschaftsrechten jedoch die Buchwerte fortgeführt werden. Lediglich die Buchung auf dem Gesellschafterverrechnungskonto (Fremdkapitalkonto) führt insoweit zur (Teil-)Entgeltlichkeit.

²⁴ BFH v. 04.02.16 – BFH IV R 46/12.

²⁵ So jedenfalls das FG Niedersachsen v. 22.01.2014 – 3 K 314/13 als Vorinstanz zu BFH – IV R 15/14.

²⁶ Felsmann, Einkommensbesteuerung der Landwirte, A 1210.

²⁷ BMF-Schreiben v. 08.12.2011 – IV C 6 -S 2241/10/10002 – Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG, BStBl 2011 I, S. 1279.

Bei Umstrukturierungen nach 24 UmwStG sind auf Antrag die Buchwerte fortzuführen, wenn die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Bei diesen Umwandlungsvorgängen ist jetzt zwingend das Kapitalkonto I anzusprechen, da eine Buchung ausschließlich auf dem Kapitalkonto II auch nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Gesellschafterrechte mehr vermittelt. Eine teilweise Dotierung des Kapitalkontos I neben dem Kapitalkonto II oder dem Rücklagenkonto führt ebenfalls zur Gewährung von Gesellschaftsrechten. Für die Buchwertfortführung auf Antrag soll selbst bei einem bereits zu 100 % beteiligten Mitunternehmer die Erhöhung des Kapitalkontos I bei Einbringung eines weiteren Betriebes ausreichend sein. Dies sollte – wie oben zur Einbringung von Privatvermögen dargestellt – ggf. durch eine verbindliche Anfrage abgestützt werden.

Bei der Gründung oder Umstrukturierung von Gesellschaften bürgerlichen Rechts wird in der Praxis zum Teil mit nur einem Kapitalkonto gearbeitet. Das kann für Umstrukturierungen nicht empfohlen werden, da in der Vertragsgestaltung deutlich werden sollte, dass Gesellschaftsrechte gewährt werden, die in der Regel über das Kapitalkonto I vermittelt werden. Auch wenn in einem erhöhten Gewinnanteil die Gewährung von Gesellschaftsrechten gesehen werden kann, die den bisherigen Mitunternehmeranteil erweitern, sollte auf die Bildung nur eines Kapitalkontos verzichtet werden.

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

2.3.4.1 Bei Beteiligung an gewerblich tätiger Gesellschaft ist die Abfärberegelung ohne Bagatellgrenze anwendbar (FG Baden-Württemberg – 13 K 3651/13)

Im Rahmen des HLBS-Steuerforums 2016 haben wir die Grundsatzentscheidung des BFH zur Bagatellgrenze in Verbindung mit der Abfärberegelung ausführlich behandelt.²⁸ Der BFH hatte entschieden, dass die Abfärbewirkung keine Anwendung findet, wenn die gewerblichen Umsätze 3 % der Gesamtnettoumsätze und zusätzlich der Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht überschritten wird.

Dabei haben wir darauf hingewiesen, dass in der Literatur teilweise die Auffassung vertreten wird, dass diese Bagatellgrenzregelung auch für Fälle der Betriebsaufspaltung und bei gewerblichen Beteiligungen gelten sollte.

Nunmehr hat das FG Baden-Württemberg in der o. g. Entscheidung festgelegt, dass die Abfärberegelung bei gewerblichen Beteiligungen ohne die Bagatellgrenze zur Anwendung kommt.

In dem entschiedenen Fall handelt es sich um eine vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen erzielt. Einer der Gesellschafter hat zwei Beteiligungen jeweils an einem Flugzeugleasingfonds auf die vermögensverwaltende KG übertragen. Die Gesellschaftsform des Flugzeugleasingfonds ist eine GmbH & Co. KG, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Für das Streitjahr wurden Verluste aus den Fondsgesellschaften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.804 € und 498 € festgestellt.

Das Finanzamt hat daraufhin die Einkünfte der KG in solche als Gewerbebetrieb umqualifiziert, da der Tatbestand des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfüllt ist. Dass es sich dabei um Verluste handelt und die Fondsgesellschaften bereits in Liquidation waren, ändert grundsätzlich an der Abfärberegelung nichts.

Das FG hat in der Entscheidung die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Nach Auffassung des Gerichts ist es auch gerechtfertigt, dass im Falle originär gewerblicher Einkünfte

²⁸ HLBS-Steuerforum 2016, S. 30 ff.

te einer Personengesellschaft i. S. v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 1. Alt. EStG eine Bagatellgrenze zuzulassen ist und im Falle der Einkünfte einer Personengesellschaft aus einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen Gesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 2. Alt. EStG nicht.

Die Ungleichbehandlung originär gewerblicher Einkünfte und solcher aus einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen Gesellschaft im Hinblick auf eine Bagatellgrenze rechtfertigt sich weiterhin daraus, dass – wie die vom BFH entschiedenen Fälle zeigen – originäre gewerbliche Tätigkeiten einer Personengesellschaft regelmäßig in einem sachlichen Zusammenhang mit den nicht gewerblichen Tätigkeiten stehen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung schließen sich jedoch einander im Grundsatz aus.

Im Übrigen hätte die Gesellschaft durch eine einfache gesellschaftsrechtliche Gestaltung der Problematik ausweichen können, indem sie eine zweite personenidentische Schwestergesellschaft gründet, die die Beteiligung hält.

Die endgültige Entscheidung im Revisionsverfahren²⁹ bleibt abzuwarten.

Gestaltungshinweis:

Betroffene Betriebe sollten bis zur endgültigen Entscheidung auf keinen Fall eine Beteiligung an einem Gewerbebetrieb eingehen, auch wenn die Beteiligung selbst sehr gering ist. Dieses gilt insbesondere bei Beteiligungen von landwirtschaftlichen Personengesellschaften an Biogasanlagen, gewerblichen Maschinengemeinschaften u. a.

Im Rahmen der Gestaltung sollten daher derartige Beteiligungen durch eine zweite personenidentische Schwestergesellschaft (sogenanntes Ausgliederungsmodell) gehalten werden³⁰ oder die Gesellschafter beteiligen sich persönlich an der gewerblichen Gesellschaft.

2.3.4.2 Konsequenzen fehlender Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters einer Gemeinschaftspraxis, BFH v. 03.11.2015, VIII R 63/13³¹, VIII R 62/13³²

Leitsatz der Entscheidung:

Erhält ein („Schein“-Gesellschafter) eine von der Gewinnsituation abhängige, nur nach dem eigenen Umsatz bemessene Vergütung und ist er zudem von der Teilhabe an den stillen Reserven der Gesellschaft ausgeschlossen, kann wegen des danach nur eingeschränkt bestehenden Mitunternehmerrisikos eine Mitunternehmerstellung nur bejaht werden, wenn eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative vorliegt. Hieran fehlt es jedoch, wenn zwar eine gemeinsame Geschäftsführungsbefugnis besteht, von dieser aber tatsächlich wesentliche Bereiche ausgenommen sind.

Sachverhalt:

Der Fall behandelt eine gemeinschaftlich geführte Augenarztpraxis. Die beiden Altgesellschafter haben im März 1998 mit einer jungen Kollegin ab 01.04.1998 einen Vertrag über die Errichtung einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform der GbR geschlossen.

Nach diesem Vertrag sollten alle Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt sein, wobei Entscheidungen mehrheitlich zu treffen waren. Jeder Gesellschafter war berechtigt, eine Gesellschafterversammlung einzuberufen. Für alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft ge-

²⁹ BFH – IV R 30/16, anhängig seit 20.07.2016.

³⁰ BFH v. 25.05.2011 – I R 60/10, BStBl 2011 I, S. 858.

³¹ BFH v. 03.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl 2016 II, S. 383.

³² BFH v. 03.11.2015 – VIII R 62/13, BStBl 2016 II, S. 381.

genüber der kassenärztlichen Vereinigung, den Kassen und den Patienten sollten nach dem Gesellschaftsvertrag alle Vertragspartner als Gesamtschuldner haften, wobei jedoch im Verhältnis zueinander nach dem Grad des jeweiligen Verschuldens ein Ausgleich unter den Gesellschaftern vereinbart war. Weiterhin sollte jeder Vertragspartner eine angemessene Berufshaftpflichtversicherung abschließen. Die junge Kollegin war nach § 11 des Gesellschaftsvertrages bis zum 31.03.2001 nicht an den materiellen Werten der Gemeinschaft beteiligt. Ihr wurde jedoch das Recht eingeräumt, mit Wirkung zum 31.03.2001 ein Drittel der Praxis zu erwerben. In diesem Fall sollte der Kaufpreis durch einen Gutachter ermittelt werden.

Weiterhin war bezüglich der Gewinnbeteiligung vereinbart, dass die junge Kollegin bis zum 31.03.2001 jährlich 37 % vom eigenen Honorarumsatz für die ersten 200.000 DM und 42 % vom eigenen Honorarumsatz über die darüberliegende Summe erhält, sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wird. Auf diesen Gewinnanspruch war die junge Kollegin berechtigt, monatliche Vorauszahlungen auf den Gewinn zu verlangen.

Nach Ausübung der Option zur finanziellen Beteiligung sollte die Ärztin einen Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend ihrer Beteiligung erhalten. Weiterhin waren Regelungen zur Schmälerung des Honorarumsatzes und zur Umsatzberechnung im Gesellschaftsvertrag enthalten. Die Reparaturen und die Wartung der gemeinsam genutzten Gegenstände wurden auf Kosten der Altgesellschaft durchgeführt. Ferner sollte die Gemeinschaftspraxis Arbeitgeber des gemeinsamen Personals sein.

Die Verfügungsmacht über die Konten und die Barkasse lag bis zum 31.03.2001 bei den Altgesellschaftern und deren Ehefrauen.

Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters sahen die vertraglichen Regelungen keine Abfindungszahlungen vor. Außerdem war es untersagt, sich innerhalb von drei Jahren nach dem Ausscheiden im Umkreis von 15 km vom Sitz der Praxis als Arzt mit Privat- oder Kassentätigkeit niederzulassen bzw. eine vergleichbare Tätigkeit an einem Krankenhaus auszuüben.

Die junge Ärztin machte von der ihr eingeräumten Erwerbsoption zunächst keinen Gebrauch. Der Gesellschaftsvertrag wurde 10 Jahre unverändert fortgeführt, erst danach erwarb die Ärztin einen 2,5%igen Gesellschaftsanteil zum Verkehrswert.

Entscheidung des BFH:

Der BFH stellt zunächst fest, dass nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft auch gleichzeitig steuerlich Mitunternehmer der Personengesellschaft ist.

Dieses ist nur dann der Fall, wenn er aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung Mitunternehmerinitiative ausüben kann und ein Mitunternehmerrisiko trägt. Diese beiden Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Ist allerdings das Mitunternehmerrisiko lediglich auf die unbeschränkte Haftung begrenzt, sodass eine Beteiligung am Gewinn, Verlust oder am Vermögen nicht vorliegt, kann diese durch eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen werden, so wie es im Regelfall bei einer Komplementär-GmbH der Fall ist.

Hinsichtlich des Vertrages würdigt der BFH die Gewinnverteilungsabrede als reinen Vergütungsanspruch. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Prüfers der Finanzverwaltung habe die junge Ärztin auf ihren „Gewinnanteil“ monatliche Abschläge erhalten. Nach Eingang der Abrechnungen der kassenärztlichen Vereinigung wurde der Restbetrag für das Quartal ausgezahlt. Eine am Gewinn der GbR orientierte Abrechnung fand gegenüber der Ärztin nicht statt. Die Altgesellschafter haben ihre Gewinnanteile nicht nach dem Verhältnis der von ihnen erzielten Umsätze ermittelt, sondern den Restgewinn der GbR geteilt. Außerdem stellt der BFH fest, dass eine Beteiligung am Verlust der jungen Ärztin infolge der Abhängigkeit ihres Vergütungsanspruchs nur sehr begrenzt sei. Dieses werde auch dadurch bestätigt, dass eine Beteiligung am Gewinn und Verlust erst nach Ausübung der

Option zu einer echten Beteiligung geplant gewesen ist. Außerdem ist die Ärztin bis zur Ausübung der Option nicht an den stillen Reserven beteiligt. Diese gering ausgeprägten Mitunternehmerisikobestandteile sind auch nicht durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen. Der Ärztin stand zwar nach dem Gesellschaftsvertrag das Recht zu, die Geschäftsführung der GbR gemeinschaftlich auszuüben. Allerdings waren von der gemeinsamen Geschäftsführung wesentliche Bereiche ausgenommen, dieses galt insbesondere für Investitionen. Außerdem war die junge Ärztin von der Verfügung über die Konten der Praxis ausgeschlossen. Auch der Umstand einer möglichen gleichwertigen Beteiligung für die Zukunft führt nicht zu einer Mitunternehmerstellung bis zur Ausübung der Option.

Unter Berücksichtigung aller Tatbestandsmerkmale für die Beurteilung einer steuerlich anzuerkennenden Mitunternehmerschaft kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die junge Ärztin keine Mitunternehmerin der GbR im steuerlichen Sinne ist.

Konsequenzen der Entscheidung:

Durch die Feststellung des BFH, dass es sich bei der jungen Ärztin nicht um eine Mitunternehmerin handelt, sind die Einkünfte der GbR lediglich für die beiden Altgesellschafter einheitlich und gesondert festzustellen.

Die Einkünfte der jungen Ärztin sind im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerveranlagung als eigene Einkünfte (Einzelunternehmen) anzusetzen.

Dieses hat zur Folge, dass die **zweigliedrige GbR** soweit sie Honorarumsätze der jungen Kollegin vereinnahmt, gewerbliche Einkünfte erzielt, da diese Einkünfte nicht auf der Grundlage leitender und eigenverantwortlicher Tätigkeit beruhen.

Durch die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gelten damit auch die eigenverantwortlich erzielten Umsätze der beiden Altgesellschafter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sodass es sich insgesamt bei den festzustellenden Einkünften der GbR um einen Gewerbebetrieb handelt.

Der BFH hat diese Auffassung in dem Parallelverfahren VIII R 62/13 bestätigt. Die Einkünfte der jungen Ärztin sind als Einkünfte nach § 18 EStG als Einzelunternehmerin zu qualifizieren, soweit sie das Honorar vereinnahmt hat.

Gestaltungshinweise:

In Gestaltungsfällen sollte bei der Aufnahme etwaiger Nachfolger in derartigen Fällen von einer Nullbeteiligung abgesehen werden. Soweit keine Beteiligung an den stillen Reserven und am Verlust vorliegt, könnte dieses zwar durch eine überproportionale Ausgestaltung der Mitunternehmerinitiative ausgeglichen werden, die aber in der Praxis häufig nicht gewollt ist. Um das Risiko so gering wie möglich zu halten, sind daher Überlegungen anzustellen, wie die jungen Partner von Beginn an geringfügig zu beteiligen sind und ihnen auch gewisse entsprechende Mitwirkungsrechte zustehen.

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

2.3.1 Aktuelles zur Realteilung

Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberufler-Sozietät mit Übertragung eines Teilbetriebes und Gewährung einer Rente (BFH III R 49/13)

Leitsatz des BFH:

Eine Realteilung kann auch dann vorliegen, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird. Die Teilbetriebsübertragung ist grundsätzlich auch insoweit gewinnneutral, als dem übernommenen Teilbetrieb vor dem Ausscheiden des Gesellschafters erhebliche liquide Mittel zugeordnet wurden.

83

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Wird dem ausscheidenden MÜer daneben eine Rente zugesagt, die aus den Erträgen der MU oder dem Vermögen der Gesellschafter zu leisten ist und keine betriebliche Versorgungsrente darstellt, erfüllt er einen Veräußerungstatbestand, bei EÜR muss die MU zwingend zur Bilanzierung übergehen.

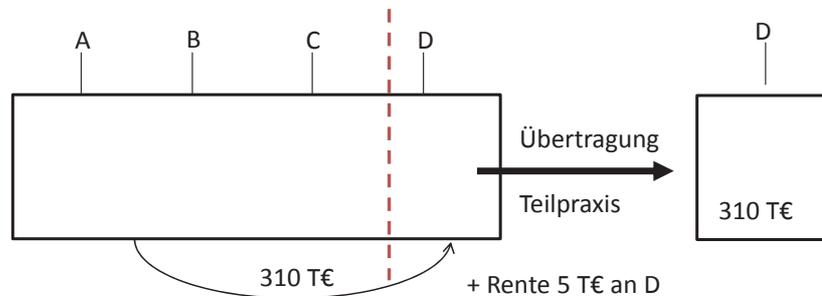
Veräußerungsgewinn = Kapitalwert der Rente zzgl. Buchwert des TB (Veräußerungspreis) abzgl. Veräußerungskosten und Wert des Kapitalkontos unabhängig davon, ob für Rente ein Wahlrecht auf Sofort- oder Zuflussversteuerung besteht oder wie dieses ausgeübt wird.

84

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Sachverhalt:



- Ausscheiden gegen Übernahme Teilpraxis, der 310 T€ Liquidität zugeordnet waren und gegen Versorgungsrente 5 T€
- BMF: Sachwertabfindung mit Aufdeckung stiller Reserven, keine Realteilung

85

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Entscheidung des BFH:

- Revision ist begründet, da Gegenleistung für das Ausscheiden Rente und Teilbetrieb (TB)
- Mitnahme TB ist erfolgsneutrale Realteilung, durch Rente wird Veräußerungstatbestand erfüllt, insoweit Gewinnrealisierung und – wegen EÜR – Notwendigkeit zur Bilanzierung
- Änderung der Rechtsprechung: Realteilung auch bei Fortführung der Gesellschaft, zivilrechtliche Beendigung – nach Abstimmung mit dem IV. und VIII. Senat – nicht mehr erforderlich, jedenfalls bei Mitnahme eines TBs
- Zuordnung vorhandener liquider Mittel unproblematisch
- Rente führt zu Veräußerungstatbestand und – kapitalisiert – zu Veräußerungserlös, unabhängig von Sofort- oder Zuflussbesteuerung

86

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Hinweise:

- Ausscheiden aus MU gegen Sachwertabfindung ist jedenfalls bei Mitnahme eines TBs Realteilung
- TB in der LuF geringere Anforderungen als im Gewerbe, auch im Aufbau befindlicher LuF Betrieb kann TB sein
- da dogmatisch jetzt Ausscheiden gegen Sachwertabfindung Aufgabe des MU-Anteil ist, dürfte dies nach der Urteilsbegründung auch für Sachwertabfindung gegen Einzelwirtschaftsgüter gelten
- Finanzverwaltung verlangt im neuen Realteilungserlass immer noch Betriebsaufgabe, Realteilung bei fortbestehender Gesellschaft nur bei Mitnahme TB
- gilt für alle offenen Fällen, auf gemeinsamen Antrag aller MU keine Realteilung bei Mitnahme TB vor 01.01.2016

87

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

- Damit bleibt Realteilung Vater-Sohn-GbR bei Ausscheiden des Vaters aus der Gesellschaft und Verpachtung des vormaligen SoBV an den Sohn problematisch, da betrieblicher Organismus fortbesteht.
- Vorteil Realteilung gegenüber Sachwertabfindung und § 6 Abs. 5 EStG ist Sperrfrist, die nur bei Übertragung Einzel-WG und für wesentliche Betriebsgrundlagen und damit für Grund- und Boden und Gebäude gilt
- bei Realteilung ohne Spitzenausgleich keine Teilentgeltlichkeit wie bei Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG möglich
- Zuweisung von Geldmitteln unproblematisch, wohl nicht bei vorheriger Einlage und kurzfristiger Darlehensaufnahme

88

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Steuerneutrale Buchwertfortführung trotz Auswechslung der Mitunternehmer vor Realteilung der Mitunternehmerschaft (BFH IV R 8/12)

Leitsätze des BFH:

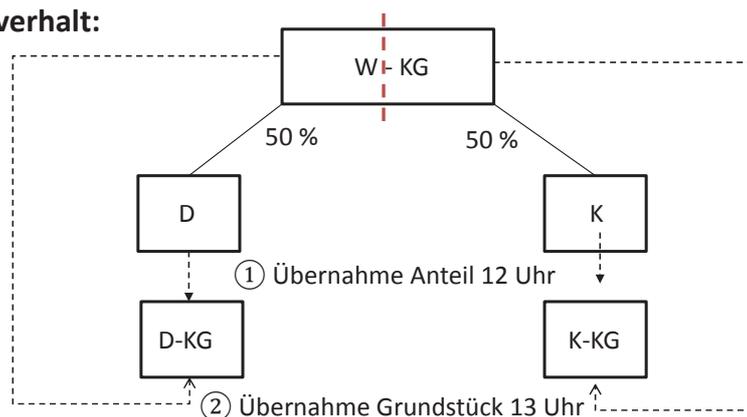
Die vorherige Einbringung der Anteile an einer MU in einer andere Personengesellschaft steht einer Realteilung der MU mit Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Person beteiligt sind, die zuvor auch an der MU vermögensmäßig beteiligt waren.

89

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Sachverhalt:



- Betriebsprüfung: keine Buchwertfortführung, da Übertragung von Gesamthandsvermögen zu Gesamthandsvermögen, kurzfristige Beteiligung D-KG bzw. K-KG an W-KG wegen Gesamtplanrechtsprechung unbeachtlich, Aufgabegewinn 2 Mio. €

90

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Entscheidung des BFH:

- Revision ist begründet, da Realteilung und Buchwertfortführung: Zum Zeitpunkt der Übertragung waren D-KG und K-KG MÜer, sämtliche Wirtschaftsgüter wurden – unter Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven – in das BV der MÜer übertragen
- kein § 42 AO, da beachtliche außersteuerliche Gründe
- keine teleologische Reduktion des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG, da Realteilung auch bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, sofern Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist und stille Reserven (allein) Realteilern zuzurechnen sind

91

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Entscheidung des BFH:

- Verlagerung stiller Reserven unproblematisch, Ausgleich durch Kapitalkontenanpassungsmethode
- einheitliche Planung steht Buchwertfortführung nicht entgegen, da nur Kläger an W-KG und später an D-KG und K-KG vermögensmäßig beteiligt waren

92

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Hinweise:

Bestätigung der bisherigen Rechtsprechung in 2 Punkten:

- Gesamtplanrechtsprechung bei Umstrukturierungsfällen nicht anwendbar
- Normzweck des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG ermöglicht Steuerneutralität als Realteilung auch bei Zuweisung einzelner Wirtschaftsgüter
- Nach Wendt hätten Wirtschaftsgüter auch ohne Zwischenschaltung einer GmbH & Co. KG unmittelbar von W-KG auf D-KG und K-KG übertragen werden können.

93

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

2.3.2 Teilanteilsübertragung

Buchwertprivileg bei Teilanteilsübertragung und spätere Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen

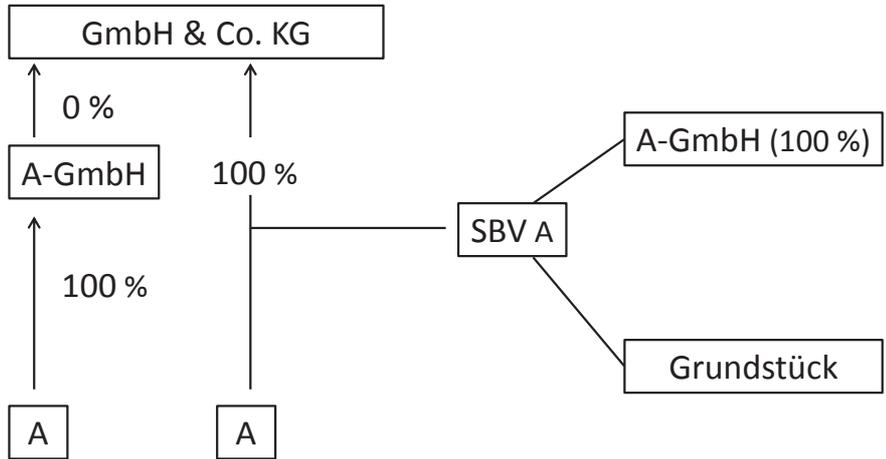
Leitsatz des BFH:

Die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens entfällt nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückgehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird.

94

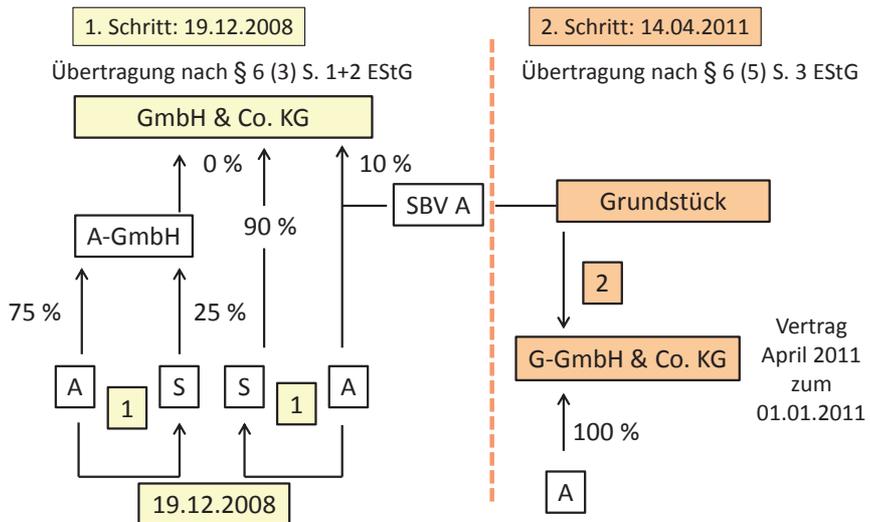
2 Allgemeine Themen
 2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

1. Ausgangssachverhalt



2 Allgemeine Themen
 2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

2. Fortführung Ausgangssachverhalt



2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Auffassung der Finanzverwaltung:

Aufgabe des **Teilmitunternehmeranteils** im Jahre 2008 unter Aufdeckung der stillen Reserven

Entscheidung des BFH v. 12.05.2016 – IV-R 12/15

- Übertragung Teilmitunternehmeranteil unter Zurückbehaltung des SBV erfolgt zwingend zum Buchwert (§ 6 (3) S. 2 EStG), sog. unterquotale Übertragung
- unentgeltliche Übertragung des SBV im Jahr 2011 aus SBV in das GHV der neu gegründeten GmbH & Co. KG lässt Buchwertansatz nicht rückwirkend entfallen
- „weiterhin“ -> ist nicht zeitraumbezogen, sondern zeitpunktbezogen auszulegen, daher keine dauerhafte Zuordnung (ewig) erforderlich

97

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

- In § 6 (3) S. 2 EStG ist eine Behaltefrist **nur für Rechtsnachfolger** vorgesehen (5 Jahre).
- BFH hält ausdrücklich an Rechtsprechung zu § 6 (3) und § 6 (5) EStG fest (IV R 29/14, IV R 41/11) trotz Nichtanwendungserlass der Verwaltung.
- Gesetzgeber hätte Buchwertübertragung unter eine Bedingung stellen können (Behaltefrist).

98

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklung bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Konsequenz der Entscheidung:

- Urteil ist bisher nicht veröffentlicht
- Verwaltung muss reagieren, da der BFH an der konsequenten Rechtsprechung zu § 6 (3) und § 6 (5) gegen die Verwaltung festhält
- Gestaltungsfälle noch keine „Rechtssicherheit“
 - verbindliche Auskunft -

99

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

2.3.3 Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter

Keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn der Gegenwert des übertragenen Wirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird (BFH IV R 15/14)

Leitsatz des BFH:

Überträgt der Kommanditist einer KG dieser ein Wirtschaftsgut, dessen Gegenwert allein seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird, liegt keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern eine Einlage vor, wenn sich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag der KG die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten (gegen im BMF-Schreiben v. 11.07.2011)

100

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Sachverhalt:

- A war Kommanditist mit festem Kapitalanteil von 10 T€, Kommanditeinlage Kapitalkonto I
- Kapitalkonto II entnahmefähige Gewinne, Verluste, nichtentnahmefähige Rücklagen, außerdem Privatkonto
- vor Gründung entdecktes Kiesvorkommen wurde lastenfrei mit Grundstückseinbringungsvertrag in das Gesamthandsvermögen „gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“ eingebracht
- keine Beschlüsse zur Änderung des Gesellschaftsvertrages, Grundstück und Kiesvorkommen Bilanzierung als Anlagevermögen, Gegenwert vollständig im Kapitalkonto II berücksichtigt
- erfolgswirksam Absetzungen für Substanzverringerungen (AfS)
- FA berücksichtige AfS nicht, Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg

101

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Entscheidung des BFH:

- Revision war unbegründet, an Beschluss des GrS, dass Einlage eines im PV entdeckten Kiesvorkommen zwar mit Teilwert zu berücksichtigen ist, AfS allerdings nicht vorgenommen werden dürfen, wurde festgehalten
- im Streitfall Einlage, da Gutschrift auf Kapitalkonto II, dass wiederum keine Gesellschaftsrechte vermittelt
- tauschähnliches Geschäft nur bei Buchung auf Kapitalkonto I

102

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Hinweise:

- Finanzverwaltung wendet Urteil an, BMF-Schreiben zur Einbringung von WG des PV in das GHV einer PersG angepasst, auch Schreiben zum UmwStG, Übergangsregelungen für Einbringungen bis zum 31.12.2016
- entgeltliches Geschäft bei Buchung gegen Darlehenskonto, gegen Zahlung oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten
- unentgeltlicher Vorgang bei ausschließlicher Buchung auf Kapitalkonto II oder Rücklagenkonto
- Behandlung bei Buchung auf Kapitalkonto I und Kapitalkonto II oder Rücklagenkonto nicht entschieden, Finanzverwaltung: vollentgeltlich
- bei vollentgeltlicher Übertragung Veräußerungsgeschäft beim Übertragenden, ggf. § 23 EStG; beim Anschaffenden AK und Abschreibungen

103

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

- Bei unentgeltlicher Übertragung Einlage und AfA unter Berücksichtigung § 7 Abs. 1 S. 5 EStG, keine AfS:

Gegenleistung bei Einbringung von Privatvermögen in betriebliches Gesamthandsvermögen gem. BMF-Schreiben v. 11.7.2011, 29.7.2016			
Steuerrecht	Dotierung	Kapitalkonto	Gegenleistung
Tausch	Kapitalkonto I	EK	Gesellschaftsrechte, voll entgeltlich
Einlage	Kapitalkonto II	EK	unentgeltlich, Einlage
Veräußerung	Darlehens-/Privatkonto	FK	Forderungen
Tausch	teils Kapitalkonto I und teils Kapitalkonto II	EK	Gesellschafterrechte, voll entgeltlich
Tausch	teils Kapitalkonto I und teils Kapitalrücklage	EK	Gesellschaftsrechte, voll entgeltlich
verdeckte Einlage	nur Kapitalrücklage oder Ertragskonto	EK	unentgeltlich, Einlage

104

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

Für die Praxis ergibt sich:

- sind Fristen für privates Veräußerungsgeschäft verstrichen, sollte der Vorgang voll entgeltlich gestaltet werden
- bei nur teilweiser Buchung auf Kapitalkonto I und Buchung auf Kapitalkonto II oder Rücklagenkonto verbindliche Auskunft, da nicht entschieden
- insbesondere bei Regelungen zu Kiesvorkommen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auch verbindliche Auskunft, da Verwaltung und Rechtsprechung solche Umstrukturierungen kritisch betrachten
- Einbringungen sollten bei Ein-Mann-GmbH & Co. KG bei Gründung gestaltet werden und nicht durch zusätzliche Sacheinlage, da Erhöhung des Kapitalkontos I bei einem Allein-Gesellschafter möglicherweise keine neuen Gesellschaftsrechte gewährt

105

2 Allgemeine Themen

2.3 Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung und Umstrukturierung von Personengesellschaften

- Urteil ist zu Einbringung von PV in das betriebliche GHV ergangen, hat aber Bedeutung auch für Umstrukturierungen im BV
 - bei § 6 Abs. 5 EStG gilt Buchwertfortführung nur bei Gewährung und Minderung von Gesellschaftsrechten oder Unentgeltlichkeit
 - bei Umstrukturierungen unter Nutzung des § 24 UmwStG sind zwingend neue Gesellschaftsrechte zu gewähren, eine Buchung allein auf dem Kapitalkonto II ist dazu nicht (mehr) ausreichend
- klare Definition der Kapitalkonten wird damit bei vertraglichen Gestaltungen noch wichtiger

106

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

2.3.4.1 Bei Beteiligung an gewerblich tätiger Gesellschaft Abfärberegelung ohne Bagatellgrenze anwendbar

- Bagatellgrenze bei Anwendung der Abfärberegelung
 - HLBS-Steuerforum 2016 S. 30 ff.
 - 3 %-Grenze der Gesamtnettoumsätze und der Betrag von 24.500 € dürfen nicht überschritten werden
 - gilt nach Literatur wohl auch bei:
 - Betriebsaufspaltungen
 - und
 - Gewerblichen Beteiligungen
- keine Rechtssicherheit

107

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Entscheidung des FG Baden-Württemberg:

- keine Anwendung der Bagatellgrenze bei gewerblichen Beteiligungen
- Sachverhalt
 - Vermögensverwaltende KG (Eink. aus V+V) hält 2 Beteiligungen an Flugzeugleasingfonds
 - Verluste im Streitjahr 1.804 € und 498 €; Fondsgesellschaften befinden sich in Liquidation
 - Finanzamt qualifiziert alle Einkünfte der KG in Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 (3) Nr. 1 EStG um

108

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Entscheidung des FG Baden-Württemberg:

- Auffassung der Finanzverwaltung wird bestätigt
- Gericht hält es für gerechtfertigt, dass bei originär gewerblichen Einkünften Bagatellgrenze Anwendung findet und bei gewerblichen Beteiligungen nicht

Begründung:

Originär gewerbliche Tätigkeiten stehen regelmäßig in einem sachlichen Zusammenhang mit den nicht gewerblichen Tätigkeiten.

Gestaltung:

- Personenidentische Schwestergesellschaft (sog. Ausgleichsmodell)
- Gesellschafter halten Beteiligung persönlich

109

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

2.3.4.2 Konsequenzen fehlender Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters einer Gemeinschaftspraxis

Erhält ein („Schein“-Gesellschafter) eine von der Gewinnsituation abhängige, nur nach dem eigenen Umsatz bemessene Vergütung und ist er zudem von der Teilhabe an den stillen Reserven der Gesellschaft ausgeschlossen, kann wegen des danach nur eingeschränkt bestehenden Mitunternehmerrisikos eine Mitunternehmerstellung nur bejaht werden, wenn eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative vorliegt. Hieran fehlt es jedoch, wenn zwar eine gemeinsame Geschäftsführungsbefugnis besteht, von dieser aber tatsächlich wesentliche Bereiche ausgenommen sind.

110

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Sachverhalt bzw. vertragliche Vereinbarungen

- GbR (2 Pers.) nimmt zum 01.04.1998 junge Kollegin auf.
- Nach Vertrag sind alle Partner zur Geschäftsführung befugt.
- Entscheidungen waren mehrheitlich zu treffen.
- Haftung für Verbindlichkeiten als Gesamtschuldner war vereinbart, im Innenverhältnis Ausgleich nach dem jeweiligen Grad des Verschuldens.
- Jeder sollte Berufshaftpflicht abschließen.
- Die neue Kollegin war nicht an den materiellen Werten beteiligt.
- Gewinnbeteiligung bis 37 % vom eigenen Honorarumsatz für die ersten 200.000 DM und 42 % vom eigenen Honorar über die darüber liegende Summe, sofern ein Gewinn erzielt wird.

111

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

- Gewinn konnte monatlich als Vorauszahlung verlangt werden.
- **Nach Ausübung der Option zur finanziellen Beteiligung war ein Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend der Beteiligung vereinbart.**
- Reparaturen und Wartung der gemeinsam genutzten Gegenstände wurden auf Kosten der Altgesellschafter durchgeführt.
- GbR sollte Arbeitgeber des Personals sein.
- Verfügungsmacht der Konten und Barkasse lag bei den Altgesellschaftern und deren Ehefrauen.
- Für den Fall des Ausscheidens sah der Vertrag keine Abfindung vor.
- Tätigkeitsverbot im Umkreis von 15 km beim Ausscheiden.

112

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Entscheidung des BFH

- Nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter ist gleichzeitig steuerlich Mitunternehmer.
- Mitunternehmer ist nur der, der **Mitunternehmerinitiative** ausübt und **Mitunternehmerrisiko** trägt
 - **beide Merkmale** können im Einzelfall **mehr oder weniger** ausgeprägt sein
 - ist das Risiko lediglich die unbeschränkte Haftung, muss eine starke Mitunternehmerinitiative vorliegen

Vergleich mit Komplementär-GmbH

113

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

– Auslegung Vertrag nach BFH –

Mitunternehmerrisiko ist gering ausgestaltet und durchgeführt:

- BFH würdigt Gewinnverteilung als reine Vergütung, es fand keine am Gewinn orientierte Abrechnung statt
- keine Verteilung nach dem Verhältnis der Umsätze durchgeführt
- Altgesellschafter haben sich nach der Vergütung der jungen Ärztin den Gewinn geteilt
- junge Kollegin war wegen der Vergütungsregelung nicht oder nur begrenzt am Verlust beteiligt
- keine Beteiligung an den stillen Reserven

114

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Mitunternehmerinitiative war nicht stark ausgeprägt:

- Geschäftsführung war lt. Vertrag gemeinschaftlich vereinbart, aber wesentliche Bereiche waren ausgenommen, z.B. Investitionen
- keine Verfügung über die Bankkonten der Praxis
- **Einräumung einer gleichwertigen Beteiligung führt erst mit Ausübung der Option zur Mitunternehmerstellung**

→ Folge: Junge Ärztin war nicht Mitunternehmerin im steuerlichen Sinn.

115

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Konsequenzen der Entscheidung:

- Lediglich die Einkünfte der beiden Altgesellschafter sind einheitlich und gesondert festzustellen
- Einkünfte der jungen Ärztin sind in der persönlichen Veranlagung als eigene Einkünfte (Einzelunternehmen) zu erfassen

Abfärbetheorie als Konsequenz der Entscheidung

- Einkünfte der zweigliedrigen GbR sind als gewerbliche Einkünfte zu erfassen, soweit es Honorarumsätze der jungen Ärztin sind
 - Einkünfte beruhen nicht auf eigenverantwortlicher Tätigkeit
 - Eigene Einkünfte unterliegen der Abfärbewirkung nach § 15 (3) Nr. 1 EStG.

116

2 Allgemeine Themen

2.3.4 Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

- BFH hat diese Konsequenz im Parallelverfahren bestätigt
- Einkünfte der jungen Ärztin sind Einkünfte gem. § 18 EStG

Gestaltungshinweise:

- keine Nullbeteiligung vereinbaren, sondern ggf. geringe Beteiligung der jungen Partner vereinbaren
- BFH würdigt die Nichtdurchführung gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen als konkludente Änderung des Gesellschaftsvertrages

117

Die Ausgaben des HLBS-Steuerforum 2000 bis 2015 auf CD können bezogen werden über: (s. Bestellformular am Ende des Skriptes)

Arbeitsmittel
 HLBS-Service-Shop

Bestellung

Hiermit bestelle(n) ich/wir

	Preis	Medium	Anzahl
HLBS-Steuerforum 2000 bis 2015 Nachschlagewerk der gesammelten Ausgaben aller bisherigen Seminarmanuskripte HLBS-Steuerforum auf CD. Über 5.000 Seiten Fachinformationen. Volltextsuche über Acrobat Reader® ab Jhrg. 2001. Bestellnr.: 11502	100,00 € Preis zzgl. gesetzl. USt Zustellung kostenfrei	CD-ROM	...

Der Käufer hat das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung zum Preisrückzahlung an den Absender zurückzugeben. Rückgabe muss innerhalb von 14 Tagen nach Erhalt der Ware beim Absender ankommen. Rückgabe muss in Originalzustand sein. Käufer und Seller des Produktes sind nicht zur Rückgabe verpflichtet. Käufer und Seller des Produktes sind nicht zur Rückgabe verpflichtet.

Rechnungsschrift = Lieferschrift (Bitte gut lesen!)

Name, Vorname / Firma: _____

PLZ, Ort, Straße: _____

E-Mail: _____

Telefon / Fax: _____

Unterschrift / Stempel: _____

FAX: 030 - 2008 967 79