

Bedeutung der Kapitalkonten bei der Umstrukturierung von Unternehmen

von Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Dr. Hermann Spils ad Wilken, Uelzen

Die Kapitalkonten im Jahresabschluss von Personengesellschaften dienen der Rechenschaftslegung gegenüber Gesellschaftern und Dritten, damit auch der zutreffenden Verbuchung von Gewinn- und Verlustanteilen und von Entnahmen und Einlagen. Es bestehen dabei nur wenige gesetzliche Regelungen, in der Praxis haben sich verschiedene Formen der Darstellung der Konten von Personengesellschaften herausgebildet. In der steuerberatenden Praxis bestehen vielfach Unsicherheiten, wie die Konten der Gesellschafter zu bebuchen sind. Dabei haben die Kapitalkonten sowohl für gesellschafts- wie für steuerrechtliche Fragen eine große Bedeutung. Es muss zwischen Eigen- und Fremdkapitalkonten differenziert werden, da aus der Einordnung gesellschafts- und steuerrechtliche Konsequenzen resultieren. Steuerrechtliche Konsequenzen ergeben sich dabei nicht nur im Rahmen des Verlustausgleichspotenzials des § 15a Einkommensteuergesetz (EStG), in das nur das Eigenkapitalkonto eines Gesellschafters (steuerrechtlich einschließlich des Kapitals der Ergänzungsbilanz, aber ohne Berücksichtigung der Sonderbilanz) einbezogen wird, auch für die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns und des Nachversteuerungsbetrages im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG ist auf die Konten des Mitunternehmeranteils abzustellen. Besondere Bedeutung haben die Kapitalkonten der Personengesellschaft für die Umstrukturierung von Unternehmen.

Übersicht

1. Kapitalkonten der Personengesellschaft
2. Gesellschaftsvertragliche Praxis
 - 2.1. Zwei-Konten-Modell
 - 2.2. Drei-Konten-Modell
 - 2.3. Vier-Konten-Modell
3. Gesellschaftsrechtliche Relevanz
4. Steuerliche Konsequenzen
 - 4.1. Kapitalkonto I
 - 4.2. Weitere – variable – Gesellschafterkonten
5. Kapitalkonten und Umstrukturierung
 - 5.1. Einzelwirtschaftsgüter
 - 5.1.1. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft
 - 5.1.2. Einbringung von Wirtschaftsgütern des Einzelbetriebsvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft und umgekehrt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG)
 - 5.1.3. Realteilung einer Mitunternehmerschaft durch Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG)
 - 5.2. Sachgesamtheiten
 - 5.2.1. Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 20 UmwStG) bzw. eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)

- 5.2.2. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG)

6. Fazit

Bekanntlich besteht die Möglichkeit der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Gesamthandsvermögen, dem Betriebs- und Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers und den Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer, wenn Einzelwirtschaftsgüter unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten übertragen werden. Schließlich erlaubt das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) auf Antrag bei Einbringung von Sachgesamtheiten nach §§ 20, 24 UmwStG die Buchwertfortführung, wenn als Gegenleistung der Einbringung Gesellschafterrechte gewährt werden. Werden in den vertraglichen Vereinbarungen zur Umstrukturierung Kapitalkonten nicht korrekt angesprochen und umgesetzt, stellen sich die erwarteten steuerlichen Konsequenzen nicht ein.

1. Kapitalkonten der Personengesellschaft

Gesetzliche Vorschriften zum Ausweis der Kapitalanteile gibt es nur für Personenhandelsgesellschaften. Nach § 120 Abs. 2 HGB ist für OHG-Gesellschafter und Komplementäre einer KG ein variables Kapitalkonto zu bilden, dessen Bestand dem Kapitalanteil entspricht (erste Einlage + Gewinnanteile – Entnahmen und Verluste). Bei Kommanditisten ergibt sich aus § 167 Abs. 2 HGB, mit dem ihr Kapitalanteil auf den Betrag der vertraglich festgesetzten Einlage beschränkt wird, die Notwendigkeit eines weiteren Kontos, auf dem Gewinne, die ihren Kapitalanteil übersteigen, gutzuschreiben sind (Lange, AnwZert HaGesR 8/2010).

Für den bilanziellen Ausweis finden sich Regelungen für § 264a-HGB-Personengesellschaften, also solchen, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar eine natürliche Person ist, in § 264c HGB. Geregelt ist, dass Forderungen und Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter im Jahresabschluss gesondert auszuweisen sind, außerdem ist ein detaillierter Ausweis der Eigenkapitalanteile vorgeschrieben.

Deutlich wird, dass die gesetzlichen Regelungen zwischen Eigen- und Fremdkapitalanteilen differenzieren. Diese Differenzierung hat wegen § 15a EStG auch Bedeutung für das Steuerrecht, da Verluste eines Kommanditisten nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht.

Eigenkapital ist bei Personenhandelsgesellschaften nur dann gegeben, wenn die bereitgestellten Mittel als Verlustdeckungspotenzial zur Verfügung stehen. Das ist dann der Fall, wenn

- künftige Verluste mit diesen Mitteln in voller Höhe – auch mit Wirkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern – zu verrechnen sind und
- im Fall der Insolvenz der Gesellschaft eine Forderung nicht geltend gemacht werden kann oder wenn bei einer Liquidation der Gesellschaft Ansprüche erst nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger mit dem sonstigen Eigenkapital auszugleichen sind.

Keine notwendige Voraussetzung für die Qualifikation als Eigenkapital der Personenhandelsgesellschaft ist das Kriterium der „Dauerhaftigkeit der Mittelüberlassung“, da Entnahmen zu Lasten des Eigenkapitals jederzeit von den Gesellschaftern beschlossen werden können (IDW RS HFA 7 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften).

2. Gesellschaftsvertragliche Praxis

In der gesellschaftsrechtlichen Praxis hat sich eingebürgert, dass in Gesellschaftsverträgen formularmäßig standardisierte Formulierungen zur Verbuchung von Eigenkapital- und Fremdkapitalkonten verwendet werden. Anwendung finden diese Formulierungen nicht nur auf Personenhandelsgesellschaften, sondern auch auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts.

Der IV. Senat des BFH hat diese Praxis instruktiv zusammengefasst (BFH vom 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. 2009 II, S. 272):

2.1. Zwei-Konten-Modell

Es wird ein festes Konto (Kapitalkonto I) geführt, auf dem die vereinbarte Einlage verbucht wird. Daneben wird ein variables Konto geführt. Auf ihm werden Gewinnanteile, Verluste, Einlagen und Entnahmen gebucht. Das führt bei Kommanditisten dazu, dass entgegen § 167 Abs. 2 HGB Gewinne aus den Vorjahren mit Verlusten verrechnet werden. Bei diesem Konto handelt es sich um ein (Eigen-)Kapitalkonto. Das versteht sich für den persönlich haftenden Gesellschafter von selbst, gilt aber wegen der Möglichkeit, dass Vorjahresgewinne durch Verluste aufgezehrt werden, auch für Kommanditisten.

2.2. Drei-Konten-Modell

Beim Kommanditisten widerspricht die „Haftung“ stehen gelassener Gewinne durch spätere Verluste eigentlich der Konzeption dieser Gesellschaftsform. Daher wird ein drittes Konto (Darlehenskonto) eingerichtet, das die entnahmefähigen Gewinnanteile aufnimmt und zur Verbuchung sonstiger Einlagen sowie von Entnahmen dient. Das Kapitalkonto II erfasst dagegen nur die nicht entnahmefähigen Gewinne sowie die Verluste; es ist ein Unterkonto zum Kapitalkonto I und hat daher Eigenkapitalcharakter. Dagegen weist das (passivische) Darlehenskonto eine Forderung des Kommanditisten als Fremdkapital aus.

Wenn der BFH mehrfach geäußert hat, es spreche für die Qualifizierung eines Kontos als Kapitalkonto, wenn auf ihm Einlagen und Entnahmen zu verbuchen seien, so kann sich diese Aussage nur auf das variable Kapitalkonto II im Zwei-Konten-Modell beziehen. Im Drei-Konten-Modell dagegen dient das Darlehenskonto gerade dazu, entnahmefähige Gewinne sowie sonstige Einlagen und Entnahmen auszuweisen. Dasselbe gilt für das nachstehend darzustellende Vier-Konten-Modell.

2.3. Vier-Konten-Modell

Zusätzlich zu den drei Konten des Drei-Konten-Modells wird ein Verlustverrechnungskonto eingerichtet. Damit soll erreicht werden, dass Verluste nicht primär mit stehen gelassenen Gewinnen, sondern, wie in § 169 Abs. 1 Satz 2 zweiter Halbsatz HGB vorgesehen, mit künftigen Gewinnen verrechnet werden. Damit stellt sich letztlich das im Gesetz vorgesehene Ergebnis wieder ein, dass nur die beiden dort vorgesehenen Konten geteilt werden. Danach handelt es sich bei dem (passivischen) „Darlehenskonto“ – wie beim Drei-Konten-Modell auch – um ein Forderungskonto. Für das „Kapitalkonto II“ gilt an sich das Gleiche, sofern der Gesellschaftsvertrag nicht vorsieht, dass das Verlustvortragskonto als Unterkonto zum Kapitalkonto II geführt wird oder das Kapitalkonto II als Rücklagenkonto spätere Verluste abdecken soll.

Als weitere (Eigen-)Kapitalposition können Rücklagen ausgewiesen werden. Rücklagen entstehen beispielsweise durch die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene oder auf Beschluss der Gesellschafter vorgenommene Thesaurierung von Gewinnen, die damit einer Entnahmebeschränkung unterliegen, oder durch Zuzahlungen in gesamthänderisch gebundene Rücklagen bei Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft. Rücklagen können im Innenverhältnis der Gesellschafter zueinander einzelnen Gesellschaftern zugeordnet sein (Förschle/Hoffmann in Beck'scher Bil-Komm, Anm. 32 zu § 264c HGB).

3. Gesellschaftsrechtliche Relevanz

Gesellschaftsrechtlich ist vor allem von Bedeutung, ob es sich um einen (Eigen-)Kapitalanteil des Gesellschafters oder um eine Forderung/Verbindlichkeit handelt. Der (Eigen-)Kapitalanteil ist eine Rechnungsziffer, die i.d.R. die Beteiligung am Kapital, ggf. auch am Gewinn und/oder an den Stimmrechten

widerspiegelt. Deshalb wird häufig mit einem festen Kapitalkonto I gearbeitet, das die (unveränderliche) Beteiligung am Vermögen und damit an den stillen Reserven abbildet. Festes und variables (Eigen-)Kapitalkonto der Gesellschafter müssen dabei immer saldiert betrachtet werden. Die ursprüngliche Einlage von beispielsweise 100.000 € in eine Biogasanlagen-KG kann durch Verluste aufgezehrt sein, sodass sich im Saldo nur noch ein geringes Eigenkapital oder möglicherweise sogar kein Eigenkapital mehr ergibt und das – negative – Kapital des Gesellschafters aktivisch auszuweisen wäre. Auch ist das Kapitalkonto des Gesellschafters keine Forderung gegen die Gesellschaft, die isoliert eingefordert werden könnte, es bildet allerdings die Grundlage für den Anspruch des Gesellschafters bei Liquidation der Gesellschaft oder bei Ausscheiden aus der Gesellschaft. Verfügen kann der Gesellschafter auch nicht über ein positives Kapitalkonto II, wenn im Gesellschaftsvertrag Beschränkungen zu Entnahmen vorgesehen sind. Teilweise dient das Kapitalkonto II auch der Aufnahme gesellschaftsvertraglich bedingener oder beschlossener Rücklagen, etwa, weil mit Kreditinstituten Gewinnthesaurierungen vereinbart sind.

Handelt es sich hingegen um ein Forderungskonto, das Forderungen und Verbindlichkeiten des Gesellschafters aufnimmt, handelt es sich bei dem Gesellschafter um einen Gläubiger/Schuldner der Gesellschaft. Sofern nicht vertraglich Rückzahlungsvereinbarungen vereinbart sind, kann der Gesellschafter wie jeder andere Gläubiger auch die Zahlung der Beträge verlangen bzw. die Gesellschaft Forderungen gegen den Gesellschafter einfordern. Das gilt auch bei der Liquidation der Gesellschaft, Forderungskonten müssen unabhängig vom Liquidationsergebnis ausgeglichen werden, bei Kapitalkonten erfolgt zunächst eine Verrechnung mit Verlustanteilen, diese sind aus dem Liquidationsergebnis zu befriedigen.

Gesellschaftsrechtlich ist umstritten, wie durch Entnahmen verursachte negative (Eigen-)Kapitalkonten zu behandeln sind. Soweit unzulässige Entnahmen vorliegen, ergibt sich nach wohl einhelliger Auffassung aus dem negativen Kapitalkonto eine Forderung der Gesellschaft. Beruht das negative Kapitalkonto auf gesellschaftsrechtlich zulässigen Entnahmen, wurde mit unterschiedlicher Begründung eine Forderung der Gesellschaft angenommen, nach anderer und zutreffender Auffassung wird der Forderungscharakter verneint, sodass sich das negative Kapital nur bei Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger bzw. im internen Gesellschafterausgleich auswirke (Lange, a.a.O.; Ley, Gesellschafterkonten im Lichte der grundlegenden BFH-Entscheidung vom 16.10.2008, DStR 2009, 613).

Exkurs

In der Bilanzierungspraxis werden auch bei Einzelunternehmern sogenannte Verrechnungskonten in den sonstigen Forderungen bzw. sonstigen Verbindlichkeiten geführt. Auf diesen Verrechnungskonten wird der Zahlungsverkehr mit anderen Unternehmen des Einzelunternehmers abgebildet, beispielsweise Forderungen/Verbindlichkeiten zwischen Landwirtschaft und Photovoltaikanlage oder anderen gewerblichen Unternehmen des Einzelunternehmers. Diese Bilanzierungspraxis ist nicht korrekt. Der Einzelunternehmer kann keine Verpflichtungen

gegen sich selbst eingehen, deswegen können keine Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem „Gesellschafter“ des Einzelunternehmens bestehen (Förschle/Hoffmann, a.a.O., Anm. 155 zu § 247 HGB). Verrechnungskonten können deshalb unterjährig der Übersichtlichkeit halber geführt werden, müssen zum Jahresabschluss allerdings als Entnahme bzw. Einlage behandelt werden.

4. Steuerliche Konsequenzen

Die Finanzverwaltung hatte ihr Verständnis für die Behandlung der Konten der Personengesellschaft in einem BMF-Schreiben (vom 11.7.2011 zur Einbringung (Übertragung) von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, BStBl. I, 713) erläutert. Für die steuerliche Beurteilung wurde ausgeführt, dass – in der Regel – nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen mehrere (Unter-)Konten geführt werden:

4.1. Kapitalkonto I

Erfolgt als Gegenleistung für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft die Buchung auf dem Kapitalkonto I, ist von einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auszugehen. Als maßgebliche Gesellschafterrechte kommen die Gewinnverteilung, die Auseinandersetzungsansprüche sowie Entnahmerechte in Betracht. Die bloße Gewährung von Stimmrechten stellt alleine keine Gegenleistung im Sinne einer Gewährung von Gesellschaftsrechten dar, da Stimmrechte allein keine vermögensmäßige Beteiligung an der Personengesellschaft vermitteln.

4.2. Weitere – variable – Gesellschafterkonten

Werden neben dem Kapitalkonto I weitere gesellschaftsrechtlich vereinbarte – variable – Gesellschafterkonten geführt, so kommt es zu deren rechtlicher Einordnung auf die jeweiligen vertraglichen Regelungen im Gesellschaftsvertrag an. Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Kapitalkontos ist die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung, dass auf dem jeweiligen Konto auch Verluste gebucht werden.

Liegt nach diesen Maßstäben (Buchung auch von Verlusten) ein (weiteres) Kapitalkonto II vor, gilt Folgendes:

Auch wenn das Kapitalkonto eines Gesellschafters in mehrere Unterkonten aufgegliedert wird, bleibt es gleichwohl ein einheitliches Kapitalkonto. Eine Buchung auf einem Unterkonto des einheitlichen Kapitalkontos (und damit auch auf dem Kapitalkonto II) führt danach regelmäßig zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten. Handelt es sich bei dem betreffenden Gesellschafterkonto nicht um ein Kapitalkonto, ist regelmäßig von einem Darlehenskonto auszugehen. Folgt die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Buchung auf einem Darlehenskonto, so kann dieses Konto keine Gesellschafterrechte gewähren.

Aber: Die bisher sehr weite Sichtweise der Finanzverwaltung bzgl. des Kapitalkontos II ist zwischenzeitlich vom Bundesfi-

nanzhof verworfen worden (BFH vom 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl II 2016, 593; BFH vom 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl II 2016, 607). Die Finanzverwaltung hat Teile des o. g. Schreibens aufgehoben und wendet die Rechtsprechung auf alle offenen Fälle mit einer Übergangsregelung an (BMF-Schreiben vom 26.7.2016, Einbringung eines Wirtschaftsgutes in eine Personengesellschaft gegen Gutschrift auf dem sog. Kapitalkonto II, BStBl I, 684).

Nach Auffassung des BFH setzt die Gewährung von Gesellschaftsrechten jedenfalls die erstmalige Einräumung eines Mitunternehmeranteils oder – im Falle einer bereits bestehenden Unternehmerstellung – eine Erhöhung des Kapitalanteils voraus, nach dem sich die maßgebenden Gesellschafterrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten. Die entsprechende Buchung ist danach zumindest teilweise auf dem Kapitalkonto vorzunehmen, auf dem nach dem maßgeblichen Gesellschaftsvertrag dieser Kapitalanteil auszuweisen ist. Das ist regelmäßig das Kapitalkonto I, nicht aber ein sonstiges Kapitalkonto. Damit liegt jedenfalls dann keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor, wenn der Wert eines in das Gesamthandsvermögen übertragenen Einzelwirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird.

Ob der BFH an der (umstrittenen) Rechtsprechung festhalten will, dass eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten dann vorliegt, wenn die Buchung teilweise auf dem Kapitalkonto I und daneben auf dem Kapitalkonto II oder der gesamthänderisch gebundenen Rücklage erfolgt, lässt er offen. In dem o. g. Urteil verweist der BFH darauf, dass auch dann ein vollentgeltliches Geschäft angenommen wird, wenn der Wert des zu Erlangung bzw. zur Erweiterung eines Mitunternehmeranteils eingebrachten Wirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern zum Teil auch einem anderen Kapitalkonto (z. B. dem Kapitalkonto II) gutgeschrieben oder in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage eingestellt wird. Dahinstehen könne, ob und ggf. in welchem Umfang an der dargestellten Rechtsprechung festgehalten wird, der BFH verweist auf die aktuelle Diskussion.

Jedenfalls dann, wenn ausschließlich das variable Kapitalkonto II angesprochen wird, liegt keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit kein tauschähnlicher Vorgang vor. Mit der Veröffentlichung der Urteile im Bundessteuerblatt und dem BMF-Schreiben vom 29.7.2016 wendet die Finanzverwaltung die Urteile an:

„Die BFH-Urteile sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Tz. I. 2 und Tz. II. 2. a) erster und dritter Spiegelstrich sowie Tz. II. 2. b) des BMF-Schreibens vom 11. Juli 2011 (BStBl I S. 713) sowie die Tz. 24.07 des Umwandlungssteuererlasses (BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I S. 1314) sind demnach insoweit überholt, als danach sowohl eine Buchung, die ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) erfolgt, als auch eine Buchung, die teilweise auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfolgt, zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit zu einem entgeltlichen Vorgang führt.“

Damit ist geklärt, dass die ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto bzw. auf dem variablen Kapitalkonto und dem Rücklagenkonto keine Gesellschaftsrechte gewährt und damit nicht zu einem entgeltlichen Vorgang, sondern zu einer Einlage führt, die Konsequenzen werden im folgenden Abschnitt dargestellt. Die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto I führt sicher, die Buchung auf dem Kapitalkonto I dem variablen Kapitalkonto führt nach Auffassung der Finanzverwaltung zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten, der BFH lässt diese Frage offen.

Mit dem BMF-Schreiben ist eine Übergangsregelung verbunden:

„Auf gemeinsamen Antrag des Übertragenden oder des Einbringenden und der übernehmenden Personengesellschaft kann in noch offenen Fällen die bisherige Verwaltungsauffassung in den BMF-Schreiben vom 11. Juli 2011 (BStBl I S. 713) und vom 11. November 2011 (BStBl I S. 1314), wonach auch eine Buchung auf dem Kapitalkonto II zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten führt, für Übertragungen und Einbringungen bis zum 31. Dezember 2016 weiterhin angewendet werden.“

5. Kapitalkonten und Umstrukturierung

Bei der Umstrukturierung von Unternehmen ist i.d.R., aber nicht immer, die Buchwertfortführung unter Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven erwünscht. Häufig können bei Einbringungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage in der Handelsbilanz die stillen Reserven dennoch aufgedeckt werden, sodass Steuerbilanz und Handelsbilanz zu deutlich unterschiedlichen Kapitalanteilen kommen können.

Im Folgenden sollen die Auswirkungen differenziert nach der Umstrukturierung von Einzelwirtschaftsgütern und von Sachgesamtheiten dargestellt werden.

5.1. Einzelwirtschaftsgüter

5.1.1. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft ist zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Geschäften zu unterscheiden. Ein entgeltliches Geschäft liegt vor, wenn die Einbringung entweder gegen Buchung auf einem Darlehenskonto des Gesellschafters oder gegen Zahlung erfolgt oder wenn die Einbringung 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 (BFH, Urteil vom 24.01.2008 – IV R 37/06, BStBl II 2011, 617). Erfolgt die Buchung ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto II (s. o.) oder auf einem Rücklagenkonto, handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang. Wie dargestellt, 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 (BFH IV R 15/14 a.a.O., BMF 11.7.2011, BMF 29.7.2016 a.a.O.). Bei einer teilentgeltlichen Übertragung ist nach der Trennungstheorie der Vorgang in einem vollentgeltlichen und in einem vollunentgeltlichen Teil aufzuteilen.

Es ergeben sich folgende Konsequenzen:

- **Entgeltliche Übertragung**

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.

- **Unentgeltliche Übertragung**

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 Senats des BFH (vom 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508) ist auf die Einlage eines Bodenschatzes eine Absetzung für Substanzverringerung nicht zulässig.

Für die Praxis ergibt sich:

Sind Fristen für 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.

Auch aus Vorsichtsgründen bietet sich an, die Einbringung mit Gründung einer Ein-Mann-GmbH & Co. KG vorzunehmen 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 (so jedenfalls das FG Niedersachsen, Urteil vom 22.1.2014 – 3 K 314/13 als Vorinstanz zu BFH – IV R 15/14).

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 Finanzverwaltung hat sich der Auffassung des BFH mit dem Schreiben vom 29.7.2016 angeschlossen.

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 11.7.2011, 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

5.1.2. Einbringung von Wirtschaftsgütern des Einzel-Betriebsvermögens in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft und umgekehrt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG)

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens der Gesellschaft in das Gesamthandsvermögen sollen in der Regel Buchwerte fortgeführt werden. Nach den gesetzlichen Regelungen ist die Buchwertfortführung zwingend, falls die Übertragung unentgeltlich erfolgt, also das Kapitalkonto II oder das Rücklagenkonto dotiert werden, oder die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten (Kapitalkonto I) erfolgt. Eine Buchwertfortführung ist hingegen nicht möglich, wenn die Wirtschaftsgüter entgeltlich übertragen werden oder eine Sperrfristverletzung (§ 6 Abs. 5 S. 4) vorliegt. Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum der Übertragung.

Werden bei der Übertragung eines Wirtschaftsguts als Gegenleistung Aktiva übertragen oder Passiva, z. B. Verbindlichkeiten, übernommen, erfolgt die Übertragung nicht vollumfänglich unentgeltlich (BMF-Schreiben betr. Zweifelsfragen zur Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG vom 8.12.2011, BStBl. I S. 1279). Dabei wendet die Verwaltung nach Tz. 15 des BMF-Schreibens die sog. Trennungstheorie an, nach der die erbrachten Gegenleistungen im Verhältnis zum Verkehrswert des übertragenden Wirtschaftsguts zu prüfen sind. Liegt die Gegenleistung unter

dem Verkehrswert, handelt es sich um eine teilentgeltliche Übertragung, bei der der unentgeltliche Teil nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum Buchwert zu übertragen ist. Nach dem BFH-Urteil IV R 11/12 (vom 19.9.2012, DStR 2012, 2051) hingegen führt die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft nicht zur Realisierung eines Gewinns, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt. Der X. Senat des BFH hingegen neigt der Auffassung der Verwaltung zur strengen Trennungstheorie zu und hat die Frage, wie im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft die Höhe eines etwaigen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang zu ermitteln ist, dem Großen Senat des BFH vorgelegt (BFH-Beschluss von 27.10.2015 – X R 28/12). Insofern bleiben hier Unsicherheiten.

5.1.3. Realteilung einer Mitunternehmerschaft durch Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG)

Zur Buchwertfortführung kommt es auch bei der Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern aufgrund einer Realteilung einer Mitunternehmerschaft. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben betr. Realteilung; Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 2–4 EStG vom 28.2.2006, BStBl. I S. 228) setzt die Realteilung den auf der Ebene der Mitunternehmerschaft verwirklichten Tatbestand der Betriebsaufgabe voraus. Zumindest bei Zuweisung von Teilbetrieben entspricht das nicht mehr der BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 17.9.2015 – III R 49/15). Auch für den Fall der Zuweisung von Einzelwirtschaftsgütern dürfte nach der Änderung der BFH-Rechtsprechung ein Fall der Realteilung vorliegen, wenn ein Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft gegen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern ausscheidet. Der wesentliche Unterschied ergibt sich aus der Sperrfrist. Auch bei der Realteilung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gilt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 eine Sperrfrist, die allerdings nur für Grund und Boden, Gebäude und andere wesentliche Betriebsgrundlagen gilt.

Ein Spitzenausgleich führt zu einer (anteiligen) Steuerpflicht. Falls die Buchwerte der übernommenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter höher oder niedriger sind als die bisherigen Kapitalkonten, sind die Kapitalkonten nach der sog. Kapitalkontenanpassungsmethode erfolgsneutral zu berichtigen.

5.2. Sachgesamtheiten

5.2.1. Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 20 UmwStG) bzw. eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)

Die Umstrukturierung von Sachgesamtheiten, also von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen findet häufig unter Nutzung der Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes statt. Im Zusammenhang mit der Dotierung der Kapitalkonten ist dabei § 24 UmwStG relevant, der die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft regelt.

Aus ertragsteuerlicher Sicht ist die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft ein Veräußerungsvorgang, bei dem die übernehmende Gesellschaft als Gegenleistung für das eingebrachte Betriebsvermögen neue Gesellschaftsanteile gewährt. Grundsätzlich hat die Personengesellschaft das eingebrachte Vermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Auf Antrag besteht die Möglichkeit der Buchwertfortführung. Auch hier kommt es darauf an, dass in den vertraglichen Gestaltungen die Kapitalkonten, die Gesellschafterrechte vermitteln, zutreffend vereinbart werden. Nach dem Umwandlungssteuererlass (Schreiben betr. Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 11.11.2011 – BStBl. I S. 1314) ergibt sich aus Rn. 24.07: § 24 UmwStG ist nur anwendbar, soweit der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschafterrechte erwirbt, d. h. soweit er durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Mitunternehmers erlangt oder seine bisherige Mitunternehmerstellung erweitert. Das erfordert als Gegenleistung die Erhöhung des die Beteiligung widerspiegelnden Kapitalkontos oder die Einräumung weiterer Gesellschafterrechte. Ist ein Mitunternehmer bereits zu 100 % an einer Personengesellschaft beteiligt (Ein-Personen-GmbH & Co. KG), muss sein Kapitalkonto bei der weiteren Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils erhöht werden. Die teilweise Buchung auf einem Kapitalkonto und auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto ist für die Anwendung des § 24 UmwStG ebenso unschädlich wie die ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto (z. B. Kapitalkonto II). Die Buchung auf einem bloßen Darlehenskonto reicht dagegen nicht aus.

Die Regelung, dass die ausschließliche Buchung auf einem variablen Kapitalkonto oder dem variablen Kapitalkonto und einem Rücklagekonto zur Gewährung von Gesellschafterrechten führt, ist mit dem BMF-Schreiben vom 20.7.2016 als Folge der BFH-Rechtsprechung aufgehoben. Klar ist, dass bei der Buchung auf einem reinen Darlehenskonto eine Buchwertfortführung nicht möglich ist.

Bei der Vereinbarung eines Mischentgeltes (Kapitalkonto und Darlehenskonto) hat der Gesetzgeber zwischenzeitlich mit dem Steueränderungsgesetz 2015 – in Reaktion auf für den Steuerpflichtigen günstige BFH-Rechtsprechung – für die Anwendung des § 24 UmwStG den Wert der sonstigen Gegenleistungen auf 25 % des eingebrachten Betriebsvermögens oder 500.000 €, höchstens den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens, begrenzt. Bei den anderen Wirtschaftsgütern kann es sich um die Einräumung einer Darlehensforderung, um die Befreiung von einer privaten Verbindlichkeit, die Einräumung einer stillen Gesellschaft oder eine Geldzahlung als Spitzenausgleich handeln. Die folgende Übersicht zeigt die Auswirkungen für verschiedene Eigenkapitalziffern:

Kapitalkonto des eingebrachten Betriebs	Grenze für sonstige Gegenleistungen
< 500.000 €	Buchwert Kapitalkonto
500.000 € bis 2 Mio. €	500.000 €
> 2 Mio. €	25 % des Buchwertes Kapitalkonto

Eine Einbringung von Sachgesamtheiten ist insofern für die Umstrukturierung günstig, als dass mit Ausnahme von unter dem gemeinen Wert angebrachten Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen keine Sperrfristen gelten und zudem die Wirtschaftsgüter teilweise in das Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft überführt werden können.

5.2.2. Realteilung einer Mitunternehmerschaft (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG)

Eine weitere Möglichkeit der Umstrukturierung von Sachgesamtheiten ist die Realteilung durch Übertragung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in das jeweilige Betriebsvermögen der Mitunternehmer. Nach bisheriger Auffassung geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Realteilung durch den auf der Ebene der Mitunternehmerschaft verwirklichten Tatbestand der Betriebsaufgabe gekennzeichnet ist (Schreiben betr. Realteilung, a.a.O.). Auch der BFH definierte Realteilung ertragsteuerlich als Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt (BFH-Urteil vom 11.4.2013 – III R 32/12, DStR 2013, 1830). Der BFH hält an dieser engen Definition nicht mehr fest. Der Begriff Realteilung im steuerrechtlichen Sinne schließt jedenfalls das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Gesellschaft unter Mitnahme eines – weiterhin zum Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen gehörenden – Teilbetriebes ein. Ob dies auch bei Mitnahme von Einzelwirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen des ausgeschiedenen Gesellschafters gilt oder in einem solchen Fall § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eingreift, blieb offen (BFH – III R 32/12, a.a.O.). Der BFH sieht die Realteilung jetzt als Sonderfall der Betriebsaufgabe und als steuerrechtlichen Begriff, die Auslegung erfolgt nicht mehr anhand der zivilrechtlichen Grundlagen. Diese Änderung der Rechtsprechung, dass eine Realteilung die Aufgabe des Betriebs der Mitunternehmerschaft nicht mehr voraussetzt, ist mit dem IV. und dem VIII. Senat abgestimmt. Diese Rechtsprechungsänderung, die im BMF-Schreiben zur Realteilung noch keinen Niederschlag gefunden hat, erleichtert

Umstrukturierungen erheblich. Insbesondere das häufig diskutierte Problem der Realteilung einer Vater-Sohn-GbR, wenn der Vater noch nicht übergeben will und vor der Übergabe eine Verpachtungsphase zwischengeschaltet werden soll, dürfte damit gelöst sein.

Die Realteilung unter Zuweisung von Sachgesamtheiten löst keine Sperrfrist aus, lediglich ein Spitzenausgleich führt zur (anteiligen) Steuerpflicht. Auch hier sind die Kapitalkonten nach der Kapitalkontenanpassungsmethode erfolgsneutral anzupassen, falls die Buchwerte übernommener Wirtschaftsgüter höher oder niedriger sind als die bisherigen Kapitalkonten.

6. Fazit

Bei Umstrukturierung ist für die zivilrechtliche Gestaltung die korrekte Bezeichnung der Konten entscheidend. Je nachdem, was vereinbart ist, kann sich ein Tausch gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, ein entgeltlicher Vorgang, ein unentgeltlicher Vorgang, eine Einlage oder eine verdeckte Einlage ergeben. Bei der Einbringung von Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen ist in der Regel ein Anschaffungsvorgang erwünscht, um Abschreibungspotenzial zu schaffen. Soweit die Frist für ein privates Veräußerungsgeschäft noch nicht verstrichen ist, kann auch eine Einlage erwünscht sein. Eine Veräußerung wird nach § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG durch diese Einlage nur fingiert, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb des Zeitraumes von zehn Jahren seit Anschaffung aus dem Betriebsvermögen veräußert wird.

Bei der Umstrukturierung von Betriebsvermögen ist in der Regel die Buchwertfortführung erwünscht, deshalb erfolgen Übertragungen häufig gegen Gewährung (oder Minderung) von Gesellschafterrechten. Die Vereinbarung einer Gegenleistung in Form der Buchung auf einem variablen Kapitalkonto, und/oder dem Rücklagenkonto, vermittelt keine Gesellschafterrechte.

Die BFH-Rechtsprechung z. B. zu Neudefinition des steuerrechtlichen Begriffs der Realteilung oder zum Nebeneinander von § 6 Abs. 5 und § 24 UmwStG erleichtert Umstrukturierungen, solange die Wirtschaftsgüter steuerverhaftet bleiben. Wünschenswert wäre für die Beratungspraxis, dass diese günstige Rechtsprechung in den der Anwendung noch entgegenstehenden BMF-Schreiben auch umgesetzt wird.



*Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Dipl.-Ing. agr.
Dr. Hermann Spils ad Wilken, Sozietät Dr. Lange –
Brodersen – Dr. Spils ad Wilken, Rechtsanwälte –
Steuerberater – Wirtschaftsprüfer, Uelzen,
www.societates.de*