



Speichern Sie bitte zunächst diese HLBS-Formatvorlage unter neuem Namen ab, damit Sie bei Problemen auf die Originalvorlage zurückgreifen können.

HLBS-Seminar_Skriptvorlage

2.1.3 Besteuerungswahlrecht bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen gegen Leibrente¹

Bei der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Leibrente hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen der sofortigen Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach den §§ 16, 34 EStG – Unterschiedsbetrag zwischen dem Kapitalwert der Rente sowie den Veräußerungskosten und dem auf den Veräußerungszeitpunkt ermittelten Wert des Betriebsvermögens (§ 16 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG) – und einer nicht tarifbegünstigten Besteuerung der nachträglichen Betriebseinnahmen im Jahr des Zuflusses gem. § 24 Nr. 2 EStG i. V. m. § 15 EStG.² Dieses Wahlrecht beruht auf einer teleologischen Reduktion des grundsätzlich zwingenden Anwendungsbereichs der §§ 16, 34 EStG i. V. m. dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung. Im folgenden Fall war streitig, ob dieses Wahlrecht nachträglich bei Änderungen von Steuerbescheiden und bei Einzahlungen des Käufers in Rentenversicherungen zugunsten des Verkäufers geltend gemacht werden kann.

Sachverhalt:

Streitig war, ob im Einspruchsverfahren gegen einen geänderten Bescheid das Wahlrecht zur laufenden Besteuerung von Veräußerungsrenten neu ausgeübt werden kann.

Der Kläger veräußerte am 01.01.2002 seinen Kommanditanteil an der W-KG zu einem vorläufigen Kaufpreis von 536.800 €, der Anpassungsregelungen unterlag. Der Käufer sollte in mehrere Rentenversicherungen Einmalbeträge einzahlen. In den über 161.000 € abgeschlossenen Rentenversicherungsverträgen waren Versicherungsnehmer jeweils der Erwerber, versicherte Person und bezugsberechtigt der Kläger, solange die versicherte Person lebt und anschließend die Ehefrau des Klägers.

Der Kaufpreis wurde aufgrund eines Vergleiches auf 943.816 € erhöht, es blieb bei der Einzahlung in Rentenversicherungen in Höhe von 161.000 €.

Mit der Einkommensteuererklärung für 2002 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Veräußerungsgewinnen erklärt, von dem Wahlrecht auf Besteuerung nach Zufluss wurde kein Gebrauch gemacht.

Nach einer weiteren Änderung wurde mit einem nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten Bescheid vom 23.12.2015 die Einkommensteuer 2002 auf Grundlage einer Mitteilung über geänderte Feststellungsbescheide mit Veräußerungsgewinnen in Höhe von 660.100 € erhöht. Das Finanzamt wandte den ermäßigten Tarif nach § 34 Abs. 1 EStG unter Berücksichtigung des auf die Rentenversicherung entfallenen Kaufpreisanteils an.

Dagegen legten die Kläger Einspruch ein und beantragten u. a. für den Teil des Veräußerungsentgelts i. H. v. 161.000 €, der auf die abgeschlossenen Rentenversicherungen entfiel, die Besteuerung im jeweiligen Jahr des Zuflusses.

Der Einspruch blieb ohne Erfolg, das Finanzamt vertrat die Auffassung, der Steuerpflichtige könne das Wahlrecht grundsätzlich nur bis zur formellen Bestandskraft der Veranlagung ausüben oder widerrufen.

Die anschließende Klage hatte Erfolg. Mit der Revision machte das Finanzamt geltend, es fehle schon an einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge, da nicht der Erwerber, sondern ein Versicherer zur Zahlung der Rente verpflichtet sei. Nach Auffassung des Finanzamtes hatte der Veräußerer mit der Einmalzahlung seine Verpflichtung erfüllt, der Fall stelle sich so dar, als habe der Veräußerer den Teilbetrag zur Einzahlung in die Rentenversicherung verwendet.

¹ BFH v. 26.04.2018 – III R 12/17, BFH/NV 2018, S. 948.

² BFH v. 14.05.2002 – VIII R 8/01, BStBl 2002 II, S. 532.

Entscheidung des BFH vom 26.04.2018 – III R 12/17³

Der BFH hat die Revision des Finanzamtes zurückgewiesen. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 161.000 € war nicht im Streitjahr zu erfassen.

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Leibrente veräußert, hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen der sofortigen Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach den §§ 16, 34 EStG – Unterschiedsbetrag zwischen dem Kapitalwert der Rente sowie den Veräußerungskosten und dem auf den Veräußerungszeitpunkt ermittelten Wert des Betriebsvermögens – und einer nicht tarifbegünstigten Besteuerung der nachträglichen Betriebseinnahmen im Jahr des Zuflusses gem. § 24 Nr. 2 EStG. Das Wahlrecht besteht, weil nur so verhindert werden kann, dass bei vorzeitigem Tod des Berechtigten, der nicht zu einer (rückwirkenden) Korrektur des Veräußerungsgewinns führt, Gewinne besteuert werden, die nicht angefallen sind.

Dieses Wahlrecht kann auch bestehen, wenn ein Mitunternehmeranteil gegen einen festen Betrag und gegen wiederkehrende Bezüge veräußert wird. Es kommt insbesondere in Betracht, wenn langfristige wiederkehrende Bezüge vereinbart werden und diese entweder mit einem Wagnis behaftet sind oder hauptsächlich im Interesse des Veräußerers festgelegt werden, um dessen Versorgung zu sichern.

Im Urteilsfall dienen die Bezüge der Versorgung des Veräußerers, das gilt auch dann, wenn die wiederkehrenden Leistungen von dritter Seite (z. B. Versicherungsgesellschaft) im Zusammenhang mit der Veräußerung erbracht werden und die Rentenzahlungsverpflichtung des Erwerbers bereits im Veräußerungsvertrag festgelegt ist.

Das Wahlrecht kann auch noch im Einspruchsverfahren gegen einen gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten steuererhöhenden Bescheid geltend gemacht werden, da die Ausübung von Antrags- und Wahlrechten, die dem Grunde nach keiner zeitlichen Begrenzung unterliegen, grundsätzlich so lange zuzulassen sind, wie der entsprechende Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig ist. Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid lediglich partiell noch nicht formell und materiell bestandskräftig ist und erfasst auch diejenigen Fälle, in denen Änderungsbescheide auf Grundlage einer selbständigen Änderungsvorschrift die teilweise Durchbrechung der Bestandskraft bewirken.

Die durch die Änderung des Wahlrechts bewirkte Anpassung muss sich im Änderungsrahmen des § 351 AO halten, setzt aber nicht voraus, dass der Steuerpflichtige die zusätzlich durch die Änderung eingetretene Beschwerde nur angreifen kann, wenn die Änderung auf einem erstmals erfassten neuen Sachverhalt beruht. Im vorliegenden Fall haben die Kläger einen steuererhöhenden Änderungsbescheid mit dem Einspruch angegriffen und können daher in dem eröffneten Änderungsrahmen (§ 351 AO) auch ihr Antragswahlrecht abweichend ausüben.

Hinweise:

Der BFH bestätigt mit diesem Urteil, dass bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen (und natürlich auch von ganzen Betrieben) bei einer Kombination von sofortiger Kaufpreiszahlung und Rentenverpflichtung für die Einmalzahlung bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG in Anspruch genommen werden können. Gleichzeitig ist es möglich, für den Kaufpreisanteil, der in Form von wiederkehrenden Bezügen gezahlt wird, das Wahlrecht der Zuflussbesteuerung in Anspruch zu nehmen. Die Rentenzahlungen können dabei auch von dritter Seite erfolgen, wenn im Kaufvertrag vereinbart wird, dass die Erwerber zugunsten der Veräußerer Zahlungen an Rentenversicherungen zu leisten haben. Ist eine Kombination von Einmalzahlung und Rentenzahlung vorgesehen, können so Rentenzahlungen an die Verkäufer gut gegen Ausfall abgesichert werden.

³ BFH v. 26.04.2018 – III R 12/17, BFH/NV 2018, S. 948.

Mit dem Urteil wird schließlich festgestellt, dass das Wahlrecht auf Zuflussbesteuerung so lange ausgeübt werden kann, wie der entsprechende Steuerbescheid nicht materiell und formell bestandskräftig ist. Das gilt auch für das Anfechten von Steuerbescheiden, allerdings ist die Wahlrechtsausübung hier nur dann möglich, wenn die dadurch zu erzielende Steueränderung den durch die partielle Durchbrechung der Bestandskraft gesetzten Rahmen nicht verlässt. Dies begrenzt die Anfechtbarkeit und damit auch die Änderbarkeit auf den Umfang der Änderung. Es bleibt damit bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft.

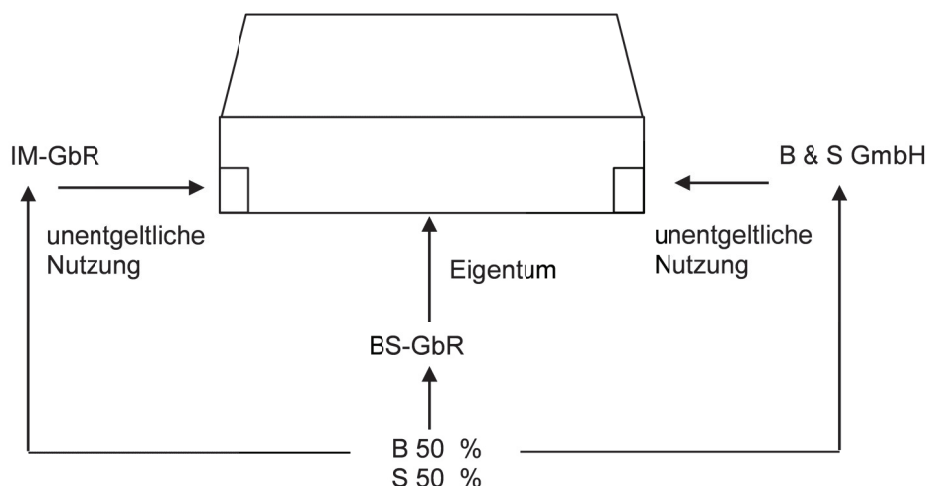
2.1.4 Keine Abfärbung bei gewerblichen Verlusten einer GbR⁴

Die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft gilt nach § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Diese als Abfärbung bezeichnete Problematik stellt in der Beratungspraxis eine Gefahr dar, da so aus landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Einkünften solche aus Gewerbebetrieb werden können. Noch problematischer ist es, wenn eine ansonsten vermögensverwaltende Gesellschaft gewerblich infiziert wird – aus Privatvermögen wird Betriebsvermögen. Da die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb oft erst im Rahmen einer Betriebsprüfung erfolgt und damit meist Jahre zurückwirkt, können sich in den Wirtschaftsgütern erhebliche stille Reserven gebildet haben, die eine Entnahme und Überführung in das Privatvermögen verhindern. Ähnlich ist es, wenn die vermeintlich im Privatvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter verkauft werden – bisher nicht bekannt stille Reserven werden aufgedeckt. Der BFH hat jetzt die Anwendung der Regelungen zur Abfärbung präzisiert.

Sachverhalt:

Klägerin ist die BS-GbR, an der B und S zu jeweils 50 % beteiligt sind, sie sind in gleicher Weise an der IM-GbR sowie an der B & S GmbH beteiligt.

Die Tätigkeit der Klägerin beschränkte sich auf die Überlassung von Wohn- und Geschäftsräumen. Sie war Eigentümerin zweier Grundstücke, die unter anderem an die IM-GbR vermietet waren. Mit der IM-GbR war zwar ein Mietvertrag abgeschlossen, die Vermietung war aber unentgeltlich. Von 2003 bis 2006 nutzten neben der IM-GbR auch die Klägerin und die B & S GmbH Räumlichkeiten in den Gebäuden für eigenbetriebliche Zwecke.



In den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gab die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an, die zunächst antragsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wurden. Im Rahmen einer Betriebsprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass zwischen der Klägerin und der B & S

⁴ BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, S. 881.

GmbH eine Betriebsaufspaltung bestehe, es würden unentgeltlich Büroräume überlassen. Die aufgrund der Betriebsaufspaltung entstehenden gewerblichen Einkünfte würden zur Abfärbung auf alle Tätigkeiten der Klägerin führen. Der Prüfer setzte bisher nicht berücksichtigte Kosten als Betriebsausgaben an. Einkünfteerzielungsabsicht liege vor, obwohl die Büroräume unentgeltlich an die B & S GmbH überlassen worden seien, denn die Anteile seien dem Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zuzuordnen gewesen, sodass sich durch die unentgeltliche Überlassung der Büroräume an die B & S GmbH das Ausschüttungspotential der Klägerin erhöht habe. Die B & S GmbH erzielte zwar Gewinne, hatte diese aber nicht ausgeschüttet. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Entscheidung des BFH vom 12.04.2018 – IV R 5/15⁵

Der BFH hält die Revision für begründet. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, die Klägerin habe gewerbliche Einkünfte aus Betriebsaufspaltungen mit der IM-GbR und der B & S GmbH erzielt, die die Bagatellgrenze gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG übersteigen und deshalb zur Abfärbung auf sämtliche Einkünfte der Klägerin führen. Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit führen nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR.

Zwischen der Klägerin und der IM-GbR lag keine Betriebsaufspaltung vor:

Die Klägerin überließ die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt, damit fehlt es nach der Entscheidung des BFH grundsätzlich an der Gewinnerzielungsabsicht. Das kann anders sein, wenn die Betriebsgesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, die zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehört und aus dieser wegen des niedrigen Nutzungsentgelts höhere Gewinnausschüttungen zu erwarten sind. Im Streitfall handelt es sich bei dem Betriebsunternehmen aber um eine Personengesellschaft, der höhere Gewinn kann nicht auf die Besitzgesellschaft durchschlagen, da dieser den beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen ist.

Betriebsaufspaltung mit der B & S GmbH:

Der Senat ließ offen, ob zur B & S GmbH überhaupt eine Betriebsaufspaltung bestanden hat, da in den Streitjahren keine positiven Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit mit der B & S GmbH erzielt wurden. Nach Auffassung des BFH kommt eine Umqualifizierung von vermögensverwaltenden Einkünften einer GbR in solche aus Gewerbebetrieb im Streitfall nicht in Betracht, da nur positive gewerbliche Einkünfte zu einer Abfärbung führen können. Negative Einkünfte gefährden das Gewerbesteueraufkommen nicht, eine einheitliche Qualifikation der Einkünfte ist bei vermögensverwaltenden Gesellschaften auch nicht zur Vereinfachung der Gewinnermittlung geboten, da eine solche Personengesellschaft handelsrechtlich nicht zur Führung von Büchern und einer einheitlichen Bilanz verpflichtet ist.

Ausdrücklich offen ließ der Senat zudem, ob die von der Rechtsprechung entwickelte 3 %-Bagatellgrenze der schädlichen Nettoerlöse auch auf vermögensverwaltende Einkünfte zu übertragen ist, ob dort das Überschreiten einer Bagatellgrenze erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum zu einer Abfärbung führt und welcher Einkunftsart die schädlichen Einkünfte zuzuordnen sind, da es im Streitfall dazu keiner Entscheidung bedarf.

Die Erzielung positiver Einkünfte ist für den jeweiligen Veranlagungszeitraum und nicht periodenübergreifend zu prüfen, deshalb würde eine – unterstellte – Betriebsaufspaltung zur B & S GmbH nicht zur Abfärbung führen. Die Klägerin hat weder Ausschüttungen der potentiellen Betriebsgesellschaft noch ein Mietentgelt erhalten, sodass (positive) gewerbliche Einkünfte, die eine Abfärbung bewirken könnten, nach Auffassung des Senates nicht vorlagen.

⁵ BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, S. 881.

Hinweise:

Der IV. Senat des BFH grenzt die Anwendung der Abfärbung gewerblicher Einkünfte weiter ein. Schon der VIII. Senat hatte mit der Einführung einer Bagatellgrenze für geringfügige gewerbliche Tätigkeiten in Höhe von 3 % des Nettogesamtumsatzes und einen absoluten Betrag von 24.500 € die Abfärbung für Bagatellfälle ausgeschlossen.⁶ Die Rechtsprechung, die zu freiberuflichen Einkünften ergangen ist, ist unter Berücksichtigung der Regelungen zu EStR 15.5 – Abgrenzung des Gewerbebetriebes von der Land- und Forstwirtschaft – aber auch bei Einkünften aus LuF anzuwenden.

In welcher Weise diese Bagatellgrenze bei geringfügigen positiven gewerblichen Einkünften neben rein vermögensverwaltenden Einkünften auszulegen ist, lässt der Senat ausdrücklich offen und wirft die Frage auf, ob das Überschreiten der Bagatellgrenze möglicherweise erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum zur Abfärbung führt. Offen ist auch, welcher Einkunftsart die schädlichen Einkünfte bei Unterschreiten einer Bagatellgrenze zuzuordnen wären. Diese Frage ist auch für die Abfärbung landwirtschaftlicher und freiberuflicher Einkünfte nicht geklärt. Möglicherweise führt erst das mehrfache Überschreiten der Bagatellgrenze ähnlich wie beim Strukturwandel vom landwirtschaftlichen Betrieb zum Gewerbebetrieb zu einer Abfärbung.

Neu ist die Beurteilung, dass bei einer Personengesellschaft nicht nur die in § 15 Abs. 3 EStG vorgegebene mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene gewerbliche Tätigkeit für eine Abfärbung erforderlich ist, es kommt zudem auf die Einkünfteerzielungsabsicht in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum an. An einer Einkünfteerzielungsabsicht des Besitzunternehmens fehlt es grundsätzlich, wenn der mit Einkünfteerzielungsabsicht tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlassen werden. Neu ist auch die Feststellung, dass bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht die Nutzungsüberlassung als potentielle gewerbliche Tätigkeit isoliert zu betrachten ist.⁷

Beachtet werden sollte der Hinweis in den Urteilsgründen, dass in die Prüfung der Frage der Einkünfteerzielungsabsicht nicht nur die Einkünfte einzubeziehen sind, die unmittelbar aus der Nutzungsüberlassung resultieren. Einzubeziehen sind auch solche Einkünfte, die aus höheren Beteiligungseinkünften eines Unternehmens resultieren, das wegen der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung weniger Kosten zu tragen hat als bei entgeltlicher Überlassung. Bei einer Personengesellschaft sind diese Beteiligungseinkünfte aber direkt den Gesellschaftern zuzurechnen, sodass im Urteilsfall keine Gewinnerzielungsabsicht gegeben war.

Berücksichtigt werden müsste allerdings – auch wenn es im Urteil nicht angesprochen worden ist – dass für Wirtschaftsgüter, die der Betriebspersonengesellschaft zur Nutzung überlassen worden sind, die Betriebsvermögenseigenschaft vorliegen dürfte, da es sich um Sonderbetriebsvermögen handelt.⁸ Die Mitunternehmeranteile an der Betriebsgesellschaft sind trotz der sachlichen und persönlichen Verflechtung und der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung nicht dem Sonderbetriebsvermögen der Doppelgesellschafter bei der Besitzpersonengesellschaft zuzuordnen, sodass aus diesen Gewinnanteilen auch nicht mittelbar eine Gewinnerzielungsabsicht für die Besitzgesellschaft abgeleitet werden kann. Die einer Schwesterpersonengesellschaft mit Betriebsvermögen zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter sind in der Folge vielmehr jeweils mit ihren ideellen Anteilen Bestandteil des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter bei der nutzenden Personengesellschaft.⁹

Bei der möglichen Betriebsaufspaltung mit Kapitalgesellschaften liegt der Sachverhalt anders. Hier ist es grundsätzlich möglich, durch höhere Beteiligungseinkünfte die Einkünfte-

⁶ BFH v. 27.08.2014 – VIII R 6/12, BStBl 2015 II, S. 1002; BFH v. 27.08.2014 – VIII R 16/11, BStBl 2015 II, S. 996; BFH v. 27.08.2014 – VIII R 41/11, BStBl 2015 II, S. 999; HLBS-Steuerforum 2016, S. 30 ff.

⁷ Levedag, *Gewerbliche Einkünfte von Rechtsanwaltssozietäten durch Abfärbung*, DStR 2018, S. 2094, 2099.

⁸ Sobisch, *Keine Abfärbung bei Verlusten*, Ertrag-Steuerberater 2018, S. 273.

⁹ Levedag, a. a. O., S. 2099.

erzielungsabsicht für die Nutzungsüberlassung der Grundstücke herzustellen. Wären die – nicht geprüften – Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung mit der GmbH erfüllt, würden neben dem Nutzungsentgelt auch die an die Klägerin oder deren Gesellschafter ausgeschütteten Gewinne die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb erhöht haben. Die GmbH-Anteile wären bei der Klägerin notwendiges Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen. Ohne Ausschüttung hingegen, so hat der Senat festgestellt, würden sich die Gewinne der Betriebsgesellschaft nicht auf die Einkünfte der Besitzgesellschaft auswirken. Dieser Würdigung steht nicht entgegen, dass die Ausschüttungen von den Gesellschaftern „gesteuert“ werden können. Vorsicht ist also nach wie vor bei einer unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Betriebskapitalgesellschaft geboten, da Gewinnausschüttungen mittelbar zu einer Einkünfterzielungsabsicht führen können.

Das Urteil hat nicht nur Bedeutung für die Nutzungsüberlassung vermögensverwaltender Personengesellschaften, sondern auch für die Überlassung durch freiberufliche oder landwirtschaftliche Personengesellschaften an eine andere Personengesellschaft. So dürfte mit diesem Urteil geklärt sein, dass die unentgeltliche Nutzungsüberlassung einer landwirtschaftlichen Personengesellschaft an eine gewerbliche Photovoltaikanlagengesellschaft nicht zur Abfärbung führt, da es an der Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Die gewerbliche Tätigkeit kann nämlich nur auf die Nutzungsüberlassung bezogen werden und nicht auf die gesamte Tätigkeit der Besitzpersonengesellschaft. Weiter kann das Urteil – zur Abwehrberatung – herangezogen werden, wenn gewerbliche Tätigkeiten, durch die kein Gewinn erzielt wird, innerhalb einer freiberuflichen Sozietät oder einer landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft ausgeübt werden. Grundsätzlich würden gewerbliche Einkünfte ja bei Überschreiten der Bagatellgrenzen zur Abfärbung führen.¹⁰

Auch die Beteiligung von vermögensverwaltenden Personengesellschaften an anderen gewerblichen Beteiligungen kann zur Abfärbung führen. Nach Auffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg gilt hier nicht einmal eine Bagatellgrenze.¹¹ Ob der Bundesfinanzhof diese Rechtsansicht bestätigt, dass die Beteiligung einer ansonsten vermögensverwaltenden Gesellschaft an gewerblichen Flugzeugfonds ohne Bagatellgrenze zur Abfärbung führt, könnte nach diesem Urteil zweifelhaft sein. Auch durch die Zurechnung gewerblicher Einkünfte aus einer gewerblichen Beteiligung ist das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet, da die Beteiligungseinkünfte wegen § 9 GewStG ohnehin gekürzt werden und deshalb darauf keine Gewerbesteuern anfallen. Das würde im Übrigen auch für die Beteiligung von freiberuflichen oder landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften an gewerblichen Beteiligungen gelten.

2.1.5 Zuordnung des verrechenbaren Verlustes i. S. d. § 15a EStG bei unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils¹²

Bei der Abtretung von Kommanditanteilen und Teilen daran bestehen große Unterschiede, ob der Anteil entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird. Bei unentgeltlicher Übertragung gehen die Buchwerte und die verrechenbaren Verluste über, bei entgeltlicher Übertragung werden die stillen Reserven des Veräußerers aufgedeckt, die verrechenbaren Verluste gehen unter und der Erwerber hat Anschaffungskosten. Der Bundesfinanzhof hatte einen Fall zu entscheiden, bei dem zwischen Steuerpflichtigen und Finanzamt strittig war, ob eine unentgeltliche oder eine entgeltliche Übertragung vorliegt.

Sachverhalt:

Die Klägerin und ihr Ehemann, der Beigeladene, sind Kommanditisten der A-GmbH & Co. KG. Vor dem Streitzeitraum war die Klägerin mit 55,6 % an der KG beteiligt.

¹⁰ Levedag, a. a. O., S. 2098.

¹¹ FG Baden-Württemberg v. 22.04.2016 – 13 K 3651/13, Revision BFH – IV R 30/16.

¹² BFH v. 01.03.2018 – IV R 16/15, BStBl 2018 II, S. 527.

Nach dem Gesellschaftsvertrag führte die KG für jeden Gesellschafter neben dem festen Kapitalkonto ein sogenanntes Privatkonto. Über dieses Konto sollte der Verrechnungsverkehr zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern stattfinden. Gewinn und Verlust sollten anhand der festen Kapitalkonten verteilt und sodann den Privatkonten gutgeschrieben oder belastet werden. Einlagen zum Ausgleich negativer Beträge auf den Kapitalkonten waren jederzeit zulässig. Entnahmen von Guthaben auf dem Privatkonto eines Kommanditisten waren untersagt, wenn dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Im Übrigen durften Entnahmen aufgrund eines mit einfacher Mehrheit zu fassenden Gesellschafterbeschlusses vorgenommen werden.

In den Bilanzen der KG war das Eigenkapital aufgeschlüsselt in Kommanditkapital, variables Kapital, Entnahmen, Einlagen und Gewinn bzw. Verlust. Die Kapitalkontenentwicklung unterschied zwischen dem Festkapital/Kapitalkonto einerseits und den variablen Kapitalkonten/Kapitalkonto II andererseits. Das Kapitalkonto II errechnete sich aus den Positionen Verlustausgleichskonto, Privatkonto und Gewinn bzw. Verlust; das Privatkonto umfasste die Einlagen und Entnahmen.

Mit Schenkungsvertrag übertrug der Beigeladene einen Teilkommanditanteil auf die Klägerin, nach einer geringfügigen Kapitalerhöhung verblieb bei dem Beigeladenen eine Beteiligung in Höhe von 5.800 € und bei der Klägerin von 90.800 €.

Mit dem Schenkungsvertrag wurden anteilig die Kommanditeinlage sowie die sonstigen für den Schenker geführten Konten mit Ausnahme des Privatkontos abgetreten. Alle Ansprüche aus dem für ihn geführten Privatkonto blieben unberührt, das Privatkonto verblieb beim Schenker.

Der verrechenbare Verlust des Beigeladenen vor Schenkung betrug 1.178.004,39 €.

Die KG vollzog die Teilanteilsübertragung in den Jahresabschlüssen ab 2007 auf den festen Kapitalkonten nach, während die Verteilung des Kapitals im Übrigen unverändert blieb.

Das Finanzamt ordnete den verrechenbaren Verlust nach § 15 Abs. 4 EStG vollständig dem Beigeladenen zu, der dagegen eingelegte Rechtsbehelf hatte keinen Erfolg. Das Finanzamt war der Auffassung, dass ein anteiliger Übergang des verrechenbaren Verlustes nicht stattgefunden habe, da die Ursache in Gestalt des negativen Kapitalkontos nicht mitübertragen worden sei. Es liege damit keine vollständige Übertragung des anteiligen Kommanditkapitals vor.

Das Finanzgericht gab der Klage statt, der verrechenbare Verlust sei anteilig auf die Klägerin übergegangen.

Entscheidung des BFH vom 01.03.2018 – IV R 16/15¹³

Die Revision des Finanzamtes hält der BFH für unbegründet und wies sie deshalb zurück:

Überträgt ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung an der KG, geht der verrechenbare Verlust anteilig auf den Übernehmer über, wenn diesem auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird.

Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung nach § 15a EStG begrenzt die Steuervorteile durch Verlustnutzung und folgt damit den handelsrechtlichen Vorgaben der auf die Einlage beschränkten Haftung des Kommanditisten. Soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, darf ein Kommanditist den ihm zuzurechnenden Anteil am Verlust der KG einkommensteuerlich erst gewinnmindernd geltend machen, wenn er wirtschaftlich durch den Verlust aus seiner Beteiligung belastet ist. Dies rechtfertigt es bei einer unentgeltlichen Anteilsübertragung, dass ein verrechenbarer Verlust i. S. d. § 15a EStG auf

¹³ BFH v. 01.03.2018 – IV R 16/15, BStBl 2018 II, S. 527.

den Übernehmer der Beteiligung übergeht, der durch den Verlust zukünftig belastet wird. Eine solche wirtschaftliche Belastung ist bei einem Übernehmer zu bejahen, dem das durch die Kommanditbeteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird. § 15a EStG gewährt dem Kommanditisten einen steuerlicher Verlustausgleich und -abzug nur insofern, als er wirtschaftlich mit dem Verlust belastet ist. Nach § 167 Abs. 3 HGB nimmt der Kommanditist am Verlust nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Verluste, durch die ein negatives Kapitalkonto entsteht oder anwachsen lässt, belasten ihn im Verlustentstehungszeitraum wirtschaftlich nicht. Die Verlustzurechnung bringt lediglich zum Ausdruck, dass er die Auszahlung künftiger Gewinnanteile nicht fordern kann, solange sein Kapitalanteil unter die bedungene Einlage gemindert ist. § 15a EStG folgt diesen handelsrechtlichen Vorgaben, das negative Kapitalkonto verleiht ihm die Wirkung eines Verlustvortrags.

Bei unentgeltlicher Übertragung geht ein verrechenbarer Verlust auf den Übernehmer über, wenn dieser durch den Verlust künftig wirtschaftlich belastet wird. Anders ist dies bei entgeltlicher Übertragung, da der verrechenbare Verlust den Veräußerungsgewinn mindert. Damit wird der festgestellte verrechenbare Verlust regelmäßig verbraucht, der entgeltliche Erwerber bedarf eines verrechenbaren Verlustes auch einkommensteuerlich nicht. Hat er in Zukunft auf ihn entfallene Gewinne handelsrechtlich zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos zu verwenden, dürfen diese Gewinne beim Erwerber nicht versteuert werden, da sie schon mit dem Veräußerungsgewinn des Veräußerers versteuert worden sind. Deshalb ist in einer (positiven) Ergänzungsbilanz des Erwerbers ein aktiver Ausgleichsposten zu führen, der mit den Gewinnen der KG erfolgswirksam aufzulösen ist, soweit diese zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verwendet werden. Allerdings geht der § 15a EStG-Verlust nur über, soweit Gewinnbezugsrechte mit übertragen werden. Bei unentgeltlicher Übertragung eines Teils eines Kommanditanteils geht das Gewinnbezugsrecht und ggf. der verrechenbare Verlust anteilig über.

Im Streitfall war die Feststellung des Finanzgerichts, dass ungeachtet der Vereinbarungen über den Rückbehalt des Privatkontos der verrechenbare Verlust anteilig auf die Klägerin übergegangen sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hatte angenommen, dass auf dem Privatkonto unzulässige Entnahmen des Kommanditisten, zu dessen Ausgleich er zivilrechtlich verpflichtet gewesen sei, gebucht worden waren, eine Übernahme dieser Verbindlichkeiten hätte ggf. zu einer (teil-)entgeltlichen Anteilsübertragung geführt.

Mit Übertragung eines Teils des Gewinnbezugsrechtes sei deshalb der verrechenbare Verlust anteilig mit übergegangen, da die Klägerin verpflichtet war, künftige Gewinne zum Auffüllen des negativen Kapitalkontos zu verwenden.

Hinweise:

Der BFH bestätigt mit diesem Urteil, dass bei einem unentgeltlichen Übergang eines Anteils an einer Kommanditgesellschaft mit den Gewinnbezugsrechten auch der nur verrechenbare Verlust auf den Erwerber übergeht. Begründet wird dies damit, dass der Erwerber mit den Gewinnanteilen handelsrechtlich die negativen Kapitalkonten auffüllen muss, wenn er aus dem übertragenen Kommanditanteil Gewinne erzielt, insofern ist er mit einem Vermögensnachteil belastet.

Anders ist dies bei dem entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils. In diesem Fall muss der von den negativen Kapitalkonten entlastete Mitunternehmer einen Veräußerungsgewinn versteuern, der in der Regel die nur verrechenbaren Verluste aufzehrt. Die nur verrechenbaren Verluste stehen damit nicht mehr zur Verfügung. Da der Erwerber handelsrechtlich ebenfalls über die Gewinne erst verfügen kann, wenn die übernommenen negativen Kapitalkonten ausgeglichen sind, dürfen solche Gewinne beim Erwerber nicht versteuert werden. Der Veräußerer hat sie bereits in seinem Veräußerungsgewinn versteuert. Deshalb ist in einer positiven Ergänzungsbilanz – soweit dort nicht stille Reserven in übernommenen Wirtschaftsgütern aufgedeckt werden – in Höhe des übernommenen negativen Kapitalkontos ein Ausgleichsposten zu führen, der aufgelöst wird, soweit dem Mitunternehmer Gewinne zugerechnet werden, die er handelsrechtlich zum Ausgleich seines

negativen Kapitalkontos verwenden muss.¹⁴ So wird verhindert, dass er ertragsteuerlich Gewinne versteuern muss, die bereits vom Veräußerer versteuert wurden und über die er nicht verfügen kann.

Die folgende Übersicht zeigt die Unterschiede:

Unentgeltlicher Übergang

Kommanditkapital	50.000 €
Verlustausgleichskonto	550.000 €
Eigenkapital	- 500.000 €
verrechenbarer Verlust	- 500.000 €

⇒ Kapital und verrechenbarer Verlust gehen auf Übernehmer über

Entgeltlicher Erwerb

Kommanditkapital	50.000 €
Verlustausgleichskonto	550.000 €
Eigenkapital	- 500.000 €
verrechenbarer Verlust	- 500.000 €

Kaufpreis	10.000 €
-----------	----------

Veräußerer

Kaufpreis	10.000 €
Wegfall negatives Kapitalkonto	500.000 €
verrechenbarer Verlust	- 500.000 €
Veräußerungsgewinn	10.000 €

⇒ Veräußerer realisiert Veräußerungsgewinn, begünstigt nach §§ 16, 34 EStG

Erwerber

AK in Ergänzungsbilanz WG stille Reserven	400.000 €
Ausgleichs- und Merkposten	110.000 €

⇒ Erwerber hat Anschaffungskosten in Höhe von 400.000 € für Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven in Ergänzungsbilanz zu aktivieren, übersteigende Anschaffungskosten führen zu Ausgleichs- und Merkposten, der aufgelöst wird, soweit Gewinne handelsrechtlich zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verwendet werden

Für den Übergang des nur verrechenbaren Verlustes gibt es kein Wahlrecht. Geht ein Kommanditanteil oder eine atypisch stille Beteiligung oder der Teil solcher Beteiligungen

¹⁴ Blümich/Heuermann, EStG § 15a Rn. 110f.

unentgeltlich über und erhält der Beschenkte die negativen Kapitalkonten und die Gewinnbezugsrechte, geht zwingend auch der (anteilige) verrechenbare Verlust über, kann also vom Schenker nicht mehr genutzt werden.

Für die Bilanzierungspraxis von besonderer Bedeutung ist auch hier die exakte Buchung der Kapitalkonten. Im Urteilsfall scheint das nicht gegeben gewesen zu sein, wenn nach der Vereinbarung das Privatkonto, auf das nach den Feststellungen des Finanzgerichts unberechtigte Entnahmen gebucht wurden, als Eigenkapitalkonto behandelt worden ist. Tatsächlich dürfte es sich um ein Fremdkapitalkonto gehandelt haben. Auch sind nach dem Schenkungsvertrag mit Ausnahme des Privatkontos alle anderen Bestandteile des variablen Kapitalkontos auf die Klägerin übergegangen; umgebucht wurde nach der Sachverhaltsdarstellung wohl nur das feste Kapitalkonto. Dann aber könnte es nicht zu einer Pflicht zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos gekommen sein, das wiederum den BFH dazu veranlasst hat zu entscheiden, dass der verrechenbare Verlust übergeht.

Bei der Gestaltung des Vertrages sollte aus steuerlicher Sicht genau formuliert werden, um das gewünschte Ergebnis zu erreichen. Werden Gewinnbezugsrechte und negative Kapitalkonten übertragen, gehen zwangsweise auch die verrechenbaren Verluste über. Ein Wahlrecht gibt es nicht. Sollen die verrechenbaren Verluste beim Übergeber bleiben, sollten die Gewinnbezugsrechte nicht übertragen werden.

2.1.6 Kein Beschluss des Großen Senates des BFH zur Trennungstheorie bei teilentgeltlicher Einbringung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft¹⁵

Bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und gegen Übernahme von Verbindlichkeiten liegt ein sogenannter teilentgeltlicher Erwerb vor. Streitig ist in Literatur und Rechtsprechung, wie dieser Vorgang zu behandeln ist. Die Finanzverwaltung wendet die (strenge) Trennungstheorie¹⁶ an, die Rechtsprechung ist uneinheitlich und wird in der Literatur kontrovers diskutiert.¹⁷

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger bringt ein Grundstück aus seinem Einzelunternehmen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft ein. Der Buchwert des Grundstücks beträgt 400.000 €, der Verkehrswert 1 Mio. €, es werden von der Gesellschaft 500.000 € Verbindlichkeiten übernommen:

Einbringung eines Grundstücks aus Einzelunternehmen in Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft

Buchwert	400.000 €
Verkehrswert	1.000.000 €
Verbindlichkeit	500.000 €
Quote entgeltlich (Entgelt/Verkehrswert)	50 %

Nach der strengen Trennungstheorie wird bei einer teilentgeltlichen Übertragung dem Teilentgelt (also der übernommenen Verbindlichkeit oder der Buchung auf einem Fremdkapitalkonto der Gesellschaft) der Anteil am Buchwert gegenübergestellt, der dem entgeltlichen Anteil entspricht.

¹⁵ BFH v. 30.10.2018 – GrS 1/16, BStBl 2019 II, 70 (Ls.).

¹⁶ BMF-Schreiben v. 08.12.2011, BStBl 2011 I, S. 1279, Tz. 15.

¹⁷ Dräger/Dorn, Quo vadis Trennungstheorie? Kein Ende des Meinungsstreits in Sicht, NWB Nr. 1 2019, S. 17.

(Strenge) Trennungstheorie

Teilentgelt (Übernahme Verbindlichkeit)	500.000 €
./. anteiliger Buchwert (50 %)	200.000 €
<hr/>	
steuerpflichtiger Gewinn	300.000 €

Zur Ermittlung des Gewinns sind dem Teilentgelt, das aus der Übernahme der Verbindlichkeiten besteht, 50 % des Buchwertes, also 200.000 €, gegenüber zu stellen. Es entsteht ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe von 300.000 €.

Modifizierte Trennungstheorie

Nach der modifizierten Trennungstheorie ist dem Teilentgelt der volle Buchwert gegenüberzustellen, erst wenn das Teilentgelt den Buchwert übersteigt, entsteht ein steuerpflichtiger Gewinn.

Teilentgelt (Übernahme Verbindlichkeit)	500.000 €
./. Buchwert	400.000 €
<hr/>	
steuerpflichtiger Gewinn	100.000 €

Der steuerpflichtige Gewinn bei der modifizierten Trennungstheorie ist deutlich niedriger, da dem Entgelt der volle Buchwert und nicht nur der quotale Buchwert gegenübergestellt wird. Der Veräußerungsgewinn im Beispiel beträgt 100.000 €.

Unter den BFH-Senaten gibt es divergierende Auffassungen. Der IV. Senat wendet die modifizierte Trennungstheorie an. Der X. Senat hingegen hat, weil er der strengen Trennungstheorie folgen wollte und damit von der Rechtsprechung des IV. Senates abgewichen wäre, den Großen Senat des BFH zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns bei teilentgeltlichen Übertragungen („Trennungstheorie“) angerufen.¹⁸ Diese Verfahren wurden jetzt beendet.

Beschluss des BFH vom 30.10.2018 – GrS 1/16¹⁹

Nach Erledigung in der Hauptsache in dem Verfahren X R 28/12 und der Aufhebung des Vorlagebeschlusses über die Frage, wie im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG) die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang (teilentgeltliche Übertragungen nach der strengen oder modifizierten Trennungstheorie) zu ermitteln sei, ist der Rechtsgrund für die Entscheidung des Großen Senates des BFH entfallen.

Das Finanzamt hatte dem Begehren der Kläger im zugrundeliegenden Revisionsverfahren X R 28/12 durch Änderungsbescheid in vollem Umfang abgeholfen, deshalb war dieses Verfahren sowie das vom Großen Senat des BFH geführte Verfahren GrS 1/16 ohne Entscheidung über die vorgelegte Rechtsfrage zu beenden. An einer Entscheidung des BFH und des Großen Senates des BFH bestand kein Bedarf mehr.

¹⁸ BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BStBl 2016 II, S. 81.

¹⁹ BFH v. 30.10.2018 – GrS 1/16, a. a. O.

Entscheidung des BFH vom 26.04.2018 – III R 12/17³

Der BFH hat die Revision des Finanzamtes zurückgewiesen. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 161.000 € war nicht im Streitjahr zu erfassen.

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Leibrente veräußert, hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen der sofortigen Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach den §§ 16, 34 EStG – Unterschiedsbetrag zwischen dem Kapitalwert der Rente sowie den Veräußerungskosten und dem auf den Veräußerungszeitpunkt ermittelten Wert des Betriebsvermögens – und einer nicht tarifbegünstigten Besteuerung der nachträglichen Betriebseinnahmen im Jahr des Zuflusses gem. § 24 Nr. 2 EStG. Das Wahlrecht besteht, weil nur so verhindert werden kann, dass bei vorzeitigem Tod des Berechtigten, der nicht zu einer (rückwirkenden) Korrektur des Veräußerungsgewinns führt, Gewinne besteuert werden, die nicht angefallen sind.

Dieses Wahlrecht kann auch bestehen, wenn ein Mitunternehmeranteil gegen einen festen Betrag und gegen wiederkehrende Bezüge veräußert wird. Es kommt insbesondere in Betracht, wenn langfristige wiederkehrende Bezüge vereinbart werden und diese entweder mit einem Wagnis behaftet sind oder hauptsächlich im Interesse des Veräußerers festgelegt werden, um dessen Versorgung zu sichern.

Im Urteilsfall dienen die Bezüge der Versorgung des Veräußerers, das gilt auch dann, wenn die wiederkehrenden Leistungen von dritter Seite (z. B. Versicherungsgesellschaft) im Zusammenhang mit der Veräußerung erbracht werden und die Rentenzahlungsverpflichtung des Erwerbers bereits im Veräußerungsvertrag festgelegt ist.

Das Wahlrecht kann auch noch im Einspruchsverfahren gegen einen gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten steuererhöhenden Bescheid geltend gemacht werden, da die Ausübung von Antrags- und Wahlrechten, die dem Grunde nach keiner zeitlichen Begrenzung unterliegen, grundsätzlich so lange zuzulassen sind, wie der entsprechende Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig ist. Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid lediglich partiell noch nicht formell und materiell bestandskräftig ist und erfasst auch diejenigen Fälle, in denen Änderungsbescheide auf Grundlage einer selbständigen Änderungsvorschrift die teilweise Durchbrechung der Bestandskraft bewirken.

Die durch die Änderung des Wahlrechts bewirkte Anpassung muss sich im Änderungsrahmen des § 351 AO halten, setzt aber nicht voraus, dass der Steuerpflichtige die zusätzlich durch die Änderung eingetretene Beschwerde nur angreifen kann, wenn die Änderung auf einem erstmals erfassten neuen Sachverhalt beruht. Im vorliegenden Fall haben die Kläger einen steuererhöhenden Änderungsbescheid mit dem Einspruch angegriffen und können daher in dem eröffneten Änderungsrahmen (§ 351 AO) auch ihr Antragswahlrecht abweichend ausüben.

Hinweise:

Der BFH bestätigt mit diesem Urteil, dass bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen (und natürlich auch von ganzen Betrieben) bei einer Kombination von sofortiger Kaufpreiszahlung und Rentenverpflichtung für die Einmalzahlung bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG in Anspruch genommen werden können. Gleichzeitig ist es möglich, für den Kaufpreisanteil, der in Form von wiederkehrenden Bezügen gezahlt wird, das Wahlrecht der Zuflussbesteuerung in Anspruch zu nehmen. Die Rentenzahlungen können dabei auch von dritter Seite erfolgen, wenn im Kaufvertrag vereinbart wird, dass die Erwerber zugunsten der Veräußerer Zahlungen an Rentenversicherungen zu leisten haben. Ist eine Kombination von Einmalzahlung und Rentenzahlung vorgesehen, können so Rentenzahlungen an die Verkäufer gut gegen Ausfall abgesichert werden.

³ BFH v. 26.04.2018 – III R 12/17, BFH/NV 2018, S. 948.

Mit dem Urteil wird schließlich festgestellt, dass das Wahlrecht auf Zuflussbesteuerung so lange ausgeübt werden kann, wie der entsprechende Steuerbescheid nicht materiell und formell bestandskräftig ist. Das gilt auch für das Anfechten von Steuerbescheiden, allerdings ist die Wahlrechtsausübung hier nur dann möglich, wenn die dadurch zu erzielende Steueränderung den durch die partielle Durchbrechung der Bestandskraft gesetzten Rahmen nicht verlässt. Dies begrenzt die Anfechtbarkeit und damit auch die Änderbarkeit auf den Umfang der Änderung. Es bleibt damit bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft.

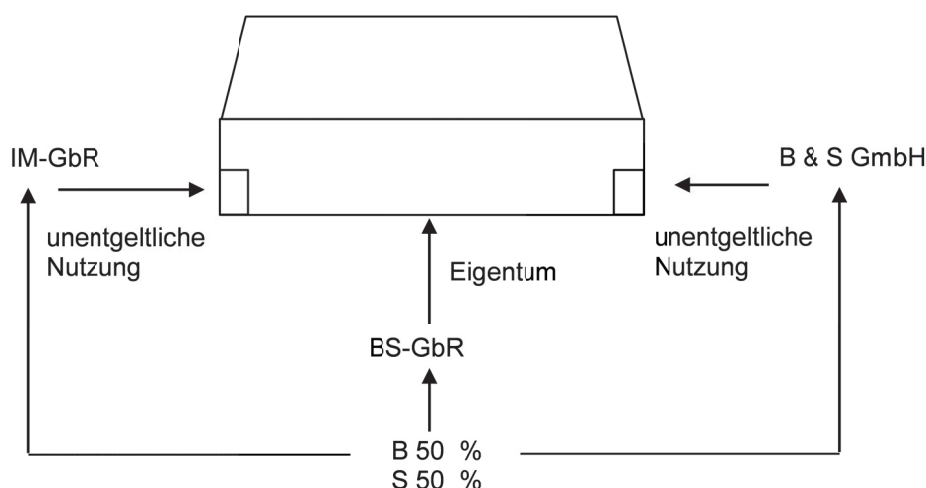
2.1.4 Keine Abfärbung bei gewerblichen Verlusten einer GbR⁴

Die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft gilt nach § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Diese als Abfärbung bezeichnete Problematik stellt in der Beratungspraxis eine Gefahr dar, da so aus landwirtschaftlichen oder freiberuflichen Einkünften solche aus Gewerbebetrieb werden können. Noch problematischer ist es, wenn eine ansonsten vermögensverwaltende Gesellschaft gewerblich infiziert wird – aus Privatvermögen wird Betriebsvermögen. Da die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb oft erst im Rahmen einer Betriebsprüfung erfolgt und damit meist Jahre zurückwirkt, können sich in den Wirtschaftsgütern erhebliche stille Reserven gebildet haben, die eine Entnahme und Überführung in das Privatvermögen verhindern. Ähnlich ist es, wenn die vermeintlich im Privatvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter verkauft werden – bisher nicht bekannt stille Reserven werden aufgedeckt. Der BFH hat jetzt die Anwendung der Regelungen zur Abfärbung präzisiert.

Sachverhalt:

Klägerin ist die BS-GbR, an der B und S zu jeweils 50 % beteiligt sind, sie sind in gleicher Weise an der IM-GbR sowie an der B & S GmbH beteiligt.

Die Tätigkeit der Klägerin beschränkte sich auf die Überlassung von Wohn- und Geschäftsräumen. Sie war Eigentümerin zweier Grundstücke, die unter anderem an die IM-GbR vermietet waren. Mit der IM-GbR war zwar ein Mietvertrag abgeschlossen, die Vermietung war aber unentgeltlich. Von 2003 bis 2006 nutzten neben der IM-GbR auch die Klägerin und die B & S GmbH Räumlichkeiten in den Gebäuden für eigenbetriebliche Zwecke.



In den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gab die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an, die zunächst antragsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wurden. Im Rahmen einer Betriebsprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass zwischen der Klägerin und der B & S

⁴ BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, S. 881.

GmbH eine Betriebsaufspaltung bestehe, es würden unentgeltlich Büroräume überlassen. Die aufgrund der Betriebsaufspaltung entstehenden gewerblichen Einkünfte würden zur Abfärbung auf alle Tätigkeiten der Klägerin führen. Der Prüfer setzte bisher nicht berücksichtigte Kosten als Betriebsausgaben an. Einkünfteerzielungsabsicht liege vor, obwohl die Büroräume unentgeltlich an die B & S GmbH überlassen worden seien, denn die Anteile seien dem Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zuzuordnen gewesen, sodass sich durch die unentgeltliche Überlassung der Büroräume an die B & S GmbH das Ausschüttungspotential der Klägerin erhöht habe. Die B & S GmbH erzielte zwar Gewinne, hatte diese aber nicht ausgeschüttet. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Entscheidung des BFH vom 12.04.2018 – IV R 5/15⁵

Der BFH hält die Revision für begründet. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, die Klägerin habe gewerbliche Einkünfte aus Betriebsaufspaltungen mit der IM-GbR und der B & S GmbH erzielt, die die Bagatellgrenze gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG übersteigen und deshalb zur Abfärbung auf sämtliche Einkünfte der Klägerin führen. Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit führen nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR.

Zwischen der Klägerin und der IM-GbR lag keine Betriebsaufspaltung vor:

Die Klägerin überließ die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt, damit fehlt es nach der Entscheidung des BFH grundsätzlich an der Gewinnerzielungsabsicht. Das kann anders sein, wenn die Betriebsgesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, die zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehört und aus dieser wegen des niedrigen Nutzungsentgelts höhere Gewinnausschüttungen zu erwarten sind. Im Streitfall handelt es sich bei dem Betriebsunternehmen aber um eine Personengesellschaft, der höhere Gewinn kann nicht auf die Besitzgesellschaft durchschlagen, da dieser den beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen ist.

Betriebsaufspaltung mit der B & S GmbH:

Der Senat ließ offen, ob zur B & S GmbH überhaupt eine Betriebsaufspaltung bestanden hat, da in den Streitjahren keine positiven Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit mit der B & S GmbH erzielt wurden. Nach Auffassung des BFH kommt eine Umqualifizierung von vermögensverwaltenden Einkünften einer GbR in solche aus Gewerbebetrieb im Streitfall nicht in Betracht, da nur positive gewerbliche Einkünfte zu einer Abfärbung führen können. Negative Einkünfte gefährden das Gewerbesteueraufkommen nicht, eine einheitliche Qualifikation der Einkünfte ist bei vermögensverwaltenden Gesellschaften auch nicht zur Vereinfachung der Gewinnermittlung geboten, da eine solche Personengesellschaft handelsrechtlich nicht zur Führung von Büchern und einer einheitlichen Bilanz verpflichtet ist.

Ausdrücklich offen ließ der Senat zudem, ob die von der Rechtsprechung entwickelte 3 %-Bagatellgrenze der schädlichen Nettoerlöse auch auf vermögensverwaltende Einkünfte zu übertragen ist, ob dort das Überschreiten einer Bagatellgrenze erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum zu einer Abfärbung führt und welcher Einkunftsart die schädlichen Einkünfte zuzuordnen sind, da es im Streitfall dazu keiner Entscheidung bedarf.

Die Erzielung positiver Einkünfte ist für den jeweiligen Veranlagungszeitraum und nicht periodenübergreifend zu prüfen, deshalb würde eine – unterstellte – Betriebsaufspaltung zur B & S GmbH nicht zur Abfärbung führen. Die Klägerin hat weder Ausschüttungen der potentiellen Betriebsgesellschaft noch ein Mietentgelt erhalten, sodass (positive) gewerbliche Einkünfte, die eine Abfärbung bewirken könnten, nach Auffassung des Senates nicht vorlagen.

⁵ BFH v. 12.04.2018 – IV R 5/15, BFH/NV 2018, S. 881.

Hinweise:

Der IV. Senat des BFH grenzt die Anwendung der Abfärbung gewerblicher Einkünfte weiter ein. Schon der VIII. Senat hatte mit der Einführung einer Bagatellgrenze für geringfügige gewerbliche Tätigkeiten in Höhe von 3 % des Nettogesamtumsatzes und einen absoluten Betrag von 24.500 € die Abfärbung für Bagatellfälle ausgeschlossen.⁶ Die Rechtsprechung, die zu freiberuflichen Einkünften ergangen ist, ist unter Berücksichtigung der Regelungen zu EStR 15.5 – Abgrenzung des Gewerbebetriebes von der Land- und Forstwirtschaft – aber auch bei Einkünften aus LuF anzuwenden.

In welcher Weise diese Bagatellgrenze bei geringfügigen positiven gewerblichen Einkünften neben rein vermögensverwaltenden Einkünften auszulegen ist, lässt der Senat ausdrücklich offen und wirft die Frage auf, ob das Überschreiten der Bagatellgrenze möglicherweise erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum zur Abfärbung führt. Offen ist auch, welcher Einkunftsart die schädlichen Einkünfte bei Unterschreiten einer Bagatellgrenze zuzuordnen wären. Diese Frage ist auch für die Abfärbung landwirtschaftlicher und freiberuflicher Einkünfte nicht geklärt. Möglicherweise führt erst das mehrfache Überschreiten der Bagatellgrenze ähnlich wie beim Strukturwandel vom landwirtschaftlichen Betrieb zum Gewerbebetrieb zu einer Abfärbung.

Neu ist die Beurteilung, dass bei einer Personengesellschaft nicht nur die in § 15 Abs. 3 EStG vorgegebene mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene gewerbliche Tätigkeit für eine Abfärbung erforderlich ist, es kommt zudem auf die Einkünfteerzielungsabsicht in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum an. An einer Einkünfteerzielungsabsicht des Besitzunternehmens fehlt es grundsätzlich, wenn der mit Einkünfteerzielungsabsicht tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlassen werden. Neu ist auch die Feststellung, dass bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht die Nutzungsüberlassung als potentielle gewerbliche Tätigkeit isoliert zu betrachten ist.⁷

Beachtet werden sollte der Hinweis in den Urteilsgründen, dass in die Prüfung der Frage der Einkünfteerzielungsabsicht nicht nur die Einkünfte einzubeziehen sind, die unmittelbar aus der Nutzungsüberlassung resultieren. Einzubeziehen sind auch solche Einkünfte, die aus höheren Beteiligungseinkünften eines Unternehmens resultieren, das wegen der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung weniger Kosten zu tragen hat als bei entgeltlicher Überlassung. Bei einer Personengesellschaft sind diese Beteiligungseinkünfte aber direkt den Gesellschaftern zuzurechnen, sodass im Urteilsfall keine Gewinnerzielungsabsicht gegeben war.

Berücksichtigt werden müsste allerdings – auch wenn es im Urteil nicht angesprochen worden ist – dass für Wirtschaftsgüter, die der Betriebspersonengesellschaft zur Nutzung überlassen worden sind, die Betriebsvermögenseigenschaft vorliegen dürfte, da es sich um Sonderbetriebsvermögen handelt.⁸ Die Mitunternehmeranteile an der Betriebsgesellschaft sind trotz der sachlichen und persönlichen Verflechtung und der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung nicht dem Sonderbetriebsvermögen der Doppelgesellschafter bei der Besitzpersonengesellschaft zuzuordnen, sodass aus diesen Gewinnanteilen auch nicht mittelbar eine Gewinnerzielungsabsicht für die Besitzgesellschaft abgeleitet werden kann. Die einer Schwesterpersonengesellschaft mit Betriebsvermögen zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter sind in der Folge vielmehr jeweils mit ihren ideellen Anteilen Bestandteil des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter bei der nutzenden Personengesellschaft.⁹

Bei der möglichen Betriebsaufspaltung mit Kapitalgesellschaften liegt der Sachverhalt anders. Hier ist es grundsätzlich möglich, durch höhere Beteiligungseinkünfte die Einkünfte-

⁶ BFH v. 27.08.2014 – VIII R 6/12, BStBl 2015 II, S. 1002; BFH v. 27.08.2014 – VIII R 16/11, BStBl 2015 II, S. 996; BFH v. 27.08.2014 – VIII R 41/11, BStBl 2015 II, S. 999; HLBS-Steuerforum 2016, S. 30 ff.

⁷ Levedag, *Gewerbliche Einkünfte von Rechtsanwaltssozietäten durch Abfärbung*, DStR 2018, S. 2094, 2099.

⁸ Sobisch, *Keine Abfärbung bei Verlusten*, Ertrag-Steuerberater 2018, S. 273.

⁹ Levedag, a. a. O., S. 2099.

erzielungsabsicht für die Nutzungsüberlassung der Grundstücke herzustellen. Wären die – nicht geprüften – Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung mit der GmbH erfüllt, würden neben dem Nutzungsentgelt auch die an die Klägerin oder deren Gesellschafter ausgeschütteten Gewinne die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb erhöht haben. Die GmbH-Anteile wären bei der Klägerin notwendiges Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen. Ohne Ausschüttung hingegen, so hat der Senat festgestellt, würden sich die Gewinne der Betriebsgesellschaft nicht auf die Einkünfte der Besitzgesellschaft auswirken. Dieser Würdigung steht nicht entgegen, dass die Ausschüttungen von den Gesellschaftern „gesteuert“ werden können. Vorsicht ist also nach wie vor bei einer unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Betriebskapitalgesellschaft geboten, da Gewinnausschüttungen mittelbar zu einer Einkünfterzielungsabsicht führen können.

Das Urteil hat nicht nur Bedeutung für die Nutzungsüberlassung vermögensverwaltender Personengesellschaften, sondern auch für die Überlassung durch freiberufliche oder landwirtschaftliche Personengesellschaften an eine andere Personengesellschaft. So dürfte mit diesem Urteil geklärt sein, dass die unentgeltliche Nutzungsüberlassung einer landwirtschaftlichen Personengesellschaft an eine gewerbliche Photovoltaikanlagengesellschaft nicht zur Abfärbung führt, da es an der Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Die gewerbliche Tätigkeit kann nämlich nur auf die Nutzungsüberlassung bezogen werden und nicht auf die gesamte Tätigkeit der Besitzpersonengesellschaft. Weiter kann das Urteil – zur Abwehrberatung – herangezogen werden, wenn gewerbliche Tätigkeiten, durch die kein Gewinn erzielt wird, innerhalb einer freiberuflichen Sozietät oder einer landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft ausgeübt werden. Grundsätzlich würden gewerbliche Einkünfte ja bei Überschreiten der Bagatellgrenzen zur Abfärbung führen.¹⁰

Auch die Beteiligung von vermögensverwaltenden Personengesellschaften an anderen gewerblichen Beteiligungen kann zur Abfärbung führen. Nach Auffassung des Finanzgerichts Baden-Württemberg gilt hier nicht einmal eine Bagatellgrenze.¹¹ Ob der Bundesfinanzhof diese Rechtsansicht bestätigt, dass die Beteiligung einer ansonsten vermögensverwaltenden Gesellschaft an gewerblichen Flugzeugfonds ohne Bagatellgrenze zur Abfärbung führt, könnte nach diesem Urteil zweifelhaft sein. Auch durch die Zurechnung gewerblicher Einkünfte aus einer gewerblichen Beteiligung ist das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet, da die Beteiligungseinkünfte wegen § 9 GewStG ohnehin gekürzt werden und deshalb darauf keine Gewerbesteuern anfallen. Das würde im Übrigen auch für die Beteiligung von freiberuflichen oder landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften an gewerblichen Beteiligungen gelten.

2.1.5 Zuordnung des verrechenbaren Verlustes i. S. d. § 15a EStG bei unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteils¹²

Bei der Abtretung von Kommanditanteilen und Teilen daran bestehen große Unterschiede, ob der Anteil entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird. Bei unentgeltlicher Übertragung gehen die Buchwerte und die verrechenbaren Verluste über, bei entgeltlicher Übertragung werden die stillen Reserven des Veräußerers aufgedeckt, die verrechenbaren Verluste gehen unter und der Erwerber hat Anschaffungskosten. Der Bundesfinanzhof hatte einen Fall zu entscheiden, bei dem zwischen Steuerpflichtigen und Finanzamt strittig war, ob eine unentgeltliche oder eine entgeltliche Übertragung vorliegt.

Sachverhalt:

Die Klägerin und ihr Ehemann, der Beigeladene, sind Kommanditisten der A-GmbH & Co. KG. Vor dem Streitzeitraum war die Klägerin mit 55,6 % an der KG beteiligt.

¹⁰ Levedag, a. a. O., S. 2098.

¹¹ FG Baden-Württemberg v. 22.04.2016 – 13 K 3651/13, Revision BFH – IV R 30/16.

¹² BFH v. 01.03.2018 – IV R 16/15, BStBl 2018 II, S. 527.

Nach dem Gesellschaftsvertrag führte die KG für jeden Gesellschafter neben dem festen Kapitalkonto ein sogenanntes Privatkonto. Über dieses Konto sollte der Verrechnungsverkehr zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern stattfinden. Gewinn und Verlust sollten anhand der festen Kapitalkonten verteilt und sodann den Privatkonten gutgeschrieben oder belastet werden. Einlagen zum Ausgleich negativer Beträge auf den Kapitalkonten waren jederzeit zulässig. Entnahmen von Guthaben auf dem Privatkonto eines Kommanditisten waren untersagt, wenn dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Im Übrigen durften Entnahmen aufgrund eines mit einfacher Mehrheit zu fassenden Gesellschafterbeschlusses vorgenommen werden.

In den Bilanzen der KG war das Eigenkapital aufgeschlüsselt in Kommanditkapital, variables Kapital, Entnahmen, Einlagen und Gewinn bzw. Verlust. Die Kapitalkontenentwicklung unterschied zwischen dem Festkapital/Kapitalkonto einerseits und den variablen Kapitalkonten/Kapitalkonto II andererseits. Das Kapitalkonto II errechnete sich aus den Positionen Verlustausgleichskonto, Privatkonto und Gewinn bzw. Verlust; das Privatkonto umfasste die Einlagen und Entnahmen.

Mit Schenkungsvertrag übertrug der Beigeladene einen Teilkommanditanteil auf die Klägerin, nach einer geringfügigen Kapitalerhöhung verblieb bei dem Beigeladenen eine Beteiligung in Höhe von 5.800 € und bei der Klägerin von 90.800 €.

Mit dem Schenkungsvertrag wurden anteilig die Kommanditeinlage sowie die sonstigen für den Schenker geführten Konten mit Ausnahme des Privatkontos abgetreten. Alle Ansprüche aus dem für ihn geführten Privatkonto blieben unberührt, das Privatkonto verblieb beim Schenker.

Der verrechenbare Verlust des Beigeladenen vor Schenkung betrug 1.178.004,39 €.

Die KG vollzog die Teilanteilsübertragung in den Jahresabschlüssen ab 2007 auf den festen Kapitalkonten nach, während die Verteilung des Kapitals im Übrigen unverändert blieb.

Das Finanzamt ordnete den verrechenbaren Verlust nach § 15 Abs. 4 EStG vollständig dem Beigeladenen zu, der dagegen eingelegte Rechtsbehelf hatte keinen Erfolg. Das Finanzamt war der Auffassung, dass ein anteiliger Übergang des verrechenbaren Verlustes nicht stattgefunden habe, da die Ursache in Gestalt des negativen Kapitalkontos nicht mitübertragen worden sei. Es liege damit keine vollständige Übertragung des anteiligen Kommanditkapitals vor.

Das Finanzgericht gab der Klage statt, der verrechenbare Verlust sei anteilig auf die Klägerin übergegangen.

Entscheidung des BFH vom 01.03.2018 – IV R 16/15¹³

Die Revision des Finanzamtes hält der BFH für unbegründet und wies sie deshalb zurück:

Überträgt ein Kommanditist unentgeltlich einen Teil seiner Beteiligung an der KG, geht der verrechenbare Verlust anteilig auf den Übernehmer über, wenn diesem auch das durch die Beteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird.

Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung nach § 15a EStG begrenzt die Steuervorteile durch Verlustnutzung und folgt damit den handelsrechtlichen Vorgaben der auf die Einlage beschränkten Haftung des Kommanditisten. Soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, darf ein Kommanditist den ihm zuzurechnenden Anteil am Verlust der KG einkommensteuerlich erst gewinnmindernd geltend machen, wenn er wirtschaftlich durch den Verlust aus seiner Beteiligung belastet ist. Dies rechtfertigt es bei einer unentgeltlichen Anteilsübertragung, dass ein verrechenbarer Verlust i. S. d. § 15a EStG auf

¹³ BFH v. 01.03.2018 – IV R 16/15, BStBl 2018 II, S. 527.

den Übernehmer der Beteiligung übergeht, der durch den Verlust zukünftig belastet wird. Eine solche wirtschaftliche Belastung ist bei einem Übernehmer zu bejahen, dem das durch die Kommanditbeteiligung vermittelte Gewinnbezugsrecht übertragen wird. § 15a EStG gewährt dem Kommanditisten einen steuerlicher Verlustausgleich und -abzug nur insofern, als er wirtschaftlich mit dem Verlust belastet ist. Nach § 167 Abs. 3 HGB nimmt der Kommanditist am Verlust nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Verluste, durch die ein negatives Kapitalkonto entsteht oder anwachsen lässt, belasten ihn im Verlustentstehungszeitraum wirtschaftlich nicht. Die Verlustzurechnung bringt lediglich zum Ausdruck, dass er die Auszahlung künftiger Gewinnanteile nicht fordern kann, solange sein Kapitalanteil unter die bedungene Einlage gemindert ist. § 15a EStG folgt diesen handelsrechtlichen Vorgaben, das negative Kapitalkonto verleiht ihm die Wirkung eines Verlustvortrags.

Bei unentgeltlicher Übertragung geht ein verrechenbarer Verlust auf den Übernehmer über, wenn dieser durch den Verlust künftig wirtschaftlich belastet wird. Anders ist dies bei entgeltlicher Übertragung, da der verrechenbare Verlust den Veräußerungsgewinn mindert. Damit wird der festgestellte verrechenbare Verlust regelmäßig verbraucht, der entgeltliche Erwerber bedarf eines verrechenbaren Verlustes auch einkommensteuerlich nicht. Hat er in Zukunft auf ihn entfallene Gewinne handelsrechtlich zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos zu verwenden, dürfen diese Gewinne beim Erwerber nicht versteuert werden, da sie schon mit dem Veräußerungsgewinn des Veräußerers versteuert worden sind. Deshalb ist in einer (positiven) Ergänzungsbilanz des Erwerbers ein aktiver Ausgleichsposten zu führen, der mit den Gewinnen der KG erfolgswirksam aufzulösen ist, soweit diese zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verwendet werden. Allerdings geht der § 15a EStG-Verlust nur über, soweit Gewinnbezugsrechte mit übertragen werden. Bei unentgeltlicher Übertragung eines Teils eines Kommanditanteils geht das Gewinnbezugsrecht und ggf. der verrechenbare Verlust anteilig über.

Im Streitfall war die Feststellung des Finanzgerichts, dass ungeachtet der Vereinbarungen über den Rückbehalt des Privatkontos der verrechenbare Verlust anteilig auf die Klägerin übergegangen sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hatte angenommen, dass auf dem Privatkonto unzulässige Entnahmen des Kommanditisten, zu dessen Ausgleich er zivilrechtlich verpflichtet gewesen sei, gebucht worden waren, eine Übernahme dieser Verbindlichkeiten hätte ggf. zu einer (teil-)entgeltlichen Anteilsübertragung geführt.

Mit Übertragung eines Teils des Gewinnbezugsrechtes sei deshalb der verrechenbare Verlust anteilig mit übergegangen, da die Klägerin verpflichtet war, künftige Gewinne zum Auffüllen des negativen Kapitalkontos zu verwenden.

Hinweise:

Der BFH bestätigt mit diesem Urteil, dass bei einem unentgeltlichen Übergang eines Anteils an einer Kommanditgesellschaft mit den Gewinnbezugsrechten auch der nur verrechenbare Verlust auf den Erwerber übergeht. Begründet wird dies damit, dass der Erwerber mit den Gewinnanteilen handelsrechtlich die negativen Kapitalkonten auffüllen muss, wenn er aus dem übertragenen Kommanditanteil Gewinne erzielt, insofern ist er mit einem Vermögensnachteil belastet.

Anders ist dies bei dem entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils. In diesem Fall muss der von den negativen Kapitalkonten entlastete Mitunternehmer einen Veräußerungsgewinn versteuern, der in der Regel die nur verrechenbaren Verluste aufzehrt. Die nur verrechenbaren Verluste stehen damit nicht mehr zur Verfügung. Da der Erwerber handelsrechtlich ebenfalls über die Gewinne erst verfügen kann, wenn die übernommenen negativen Kapitalkonten ausgeglichen sind, dürfen solche Gewinne beim Erwerber nicht versteuert werden. Der Veräußerer hat sie bereits in seinem Veräußerungsgewinn versteuert. Deshalb ist in einer positiven Ergänzungsbilanz – soweit dort nicht stille Reserven in übernommenen Wirtschaftsgütern aufgedeckt werden – in Höhe des übernommenen negativen Kapitalkontos ein Ausgleichsposten zu führen, der aufgelöst wird, soweit dem Mitunternehmer Gewinne zugerechnet werden, die er handelsrechtlich zum Ausgleich seines

negativen Kapitalkontos verwenden muss.¹⁴ So wird verhindert, dass er ertragsteuerlich Gewinne versteuern muss, die bereits vom Veräußerer versteuert wurden und über die er nicht verfügen kann.

Die folgende Übersicht zeigt die Unterschiede:

Unentgeltlicher Übergang

Kommanditkapital	50.000 €
Verlustausgleichskonto	550.000 €
Eigenkapital	- 500.000 €
verrechenbarer Verlust	- 500.000 €

⇒ Kapital und verrechenbarer Verlust gehen auf Übernehmer über

Entgeltlicher Erwerb

Kommanditkapital	50.000 €
Verlustausgleichskonto	550.000 €
Eigenkapital	- 500.000 €
verrechenbarer Verlust	- 500.000 €

Kaufpreis	10.000 €
-----------	----------

Veräußerer

Kaufpreis	10.000 €
Wegfall negatives Kapitalkonto	500.000 €
verrechenbarer Verlust	- 500.000 €
Veräußerungsgewinn	10.000 €

⇒ Veräußerer realisiert Veräußerungsgewinn, begünstigt nach §§ 16, 34 EStG

Erwerber

AK in Ergänzungsbilanz WG stille Reserven	400.000 €
Ausgleichs- und Merkposten	110.000 €

⇒ Erwerber hat Anschaffungskosten in Höhe von 400.000 € für Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven in Ergänzungsbilanz zu aktivieren, übersteigende Anschaffungskosten führen zu Ausgleichs- und Merkposten, der aufgelöst wird, soweit Gewinne handelsrechtlich zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verwendet werden

Für den Übergang des nur verrechenbaren Verlustes gibt es kein Wahlrecht. Geht ein Kommanditanteil oder eine atypisch stille Beteiligung oder der Teil solcher Beteiligungen

¹⁴ Blümich/Heuermann, EStG § 15a Rn. 110f.

unentgeltlich über und erhält der Beschenkte die negativen Kapitalkonten und die Gewinnbezugsrechte, geht zwingend auch der (anteilige) verrechenbare Verlust über, kann also vom Schenker nicht mehr genutzt werden.

Für die Bilanzierungspraxis von besonderer Bedeutung ist auch hier die exakte Buchung der Kapitalkonten. Im Urteilsfall scheint das nicht gegeben gewesen zu sein, wenn nach der Vereinbarung das Privatkonto, auf das nach den Feststellungen des Finanzgerichts unberechtigte Entnahmen gebucht wurden, als Eigenkapitalkonto behandelt worden ist. Tatsächlich dürfte es sich um ein Fremdkapitalkonto gehandelt haben. Auch sind nach dem Schenkungsvertrag mit Ausnahme des Privatkontos alle anderen Bestandteile des variablen Kapitalkontos auf die Klägerin übergegangen; umgebucht wurde nach der Sachverhaltsdarstellung wohl nur das feste Kapitalkonto. Dann aber könnte es nicht zu einer Pflicht zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos gekommen sein, das wiederum den BFH dazu veranlasst hat zu entscheiden, dass der verrechenbare Verlust übergeht.

Bei der Gestaltung des Vertrages sollte aus steuerlicher Sicht genau formuliert werden, um das gewünschte Ergebnis zu erreichen. Werden Gewinnbezugsrechte und negative Kapitalkonten übertragen, gehen zwangsweise auch die verrechenbaren Verluste über. Ein Wahlrecht gibt es nicht. Sollen die verrechenbaren Verluste beim Übergeber bleiben, sollten die Gewinnbezugsrechte nicht übertragen werden.

2.1.6 Kein Beschluss des Großen Senates des BFH zur Trennungstheorie bei teilentgeltlicher Einbringung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft¹⁵

Bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und gegen Übernahme von Verbindlichkeiten liegt ein sogenannter teilentgeltlicher Erwerb vor. Streitig ist in Literatur und Rechtsprechung, wie dieser Vorgang zu behandeln ist. Die Finanzverwaltung wendet die (strenge) Trennungstheorie¹⁶ an, die Rechtsprechung ist uneinheitlich und wird in der Literatur kontrovers diskutiert.¹⁷

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger bringt ein Grundstück aus seinem Einzelunternehmen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft ein. Der Buchwert des Grundstücks beträgt 400.000 €, der Verkehrswert 1 Mio. €, es werden von der Gesellschaft 500.000 € Verbindlichkeiten übernommen:

Einbringung eines Grundstücks aus Einzelunternehmen in Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft

Buchwert	400.000 €
Verkehrswert	1.000.000 €
Verbindlichkeit	500.000 €
Quote entgeltlich (Entgelt/Verkehrswert)	50 %

Nach der strengen Trennungstheorie wird bei einer teilentgeltlichen Übertragung dem Teilentgelt (also der übernommenen Verbindlichkeit oder der Buchung auf einem Fremdkapitalkonto der Gesellschaft) der Anteil am Buchwert gegenübergestellt, der dem entgeltlichen Anteil entspricht.

¹⁵ BFH v. 30.10.2018 – GrS 1/16, BStBl 2019 II, 70 (Ls.).

¹⁶ BMF-Schreiben v. 08.12.2011, BStBl 2011 I, S. 1279, Tz. 15.

¹⁷ Dräger/Dorn, Quo vadis Trennungstheorie? Kein Ende des Meinungsstreits in Sicht, NWB Nr. 1 2019, S. 17.

(Strenge) Trennungstheorie

Teilentgelt (Übernahme Verbindlichkeit)	500.000 €
./. anteiliger Buchwert (50 %)	200.000 €
steuerpflichtiger Gewinn	300.000 €

Zur Ermittlung des Gewinns sind dem Teilentgelt, das aus der Übernahme der Verbindlichkeiten besteht, 50 % des Buchwertes, also 200.000 €, gegenüber zu stellen. Es entsteht ein steuerpflichtiger Gewinn in Höhe von 300.000 €.

Modifizierte Trennungstheorie

Nach der modifizierten Trennungstheorie ist dem Teilentgelt der volle Buchwert gegenüberzustellen, erst wenn das Teilentgelt den Buchwert übersteigt, entsteht ein steuerpflichtiger Gewinn.

Teilentgelt (Übernahme Verbindlichkeit)	500.000 €
./. Buchwert	400.000 €
steuerpflichtiger Gewinn	100.000 €

Der steuerpflichtige Gewinn bei der modifizierten Trennungstheorie ist deutlich niedriger, da dem Entgelt der volle Buchwert und nicht nur der quotale Buchwert gegenübergestellt wird. Der Veräußerungsgewinn im Beispiel beträgt 100.000 €.

Unter den BFH-Senaten gibt es divergierende Auffassungen. Der IV. Senat wendet die modifizierte Trennungstheorie an. Der X. Senat hingegen hat, weil er der strengen Trennungstheorie folgen wollte und damit von der Rechtsprechung des IV. Senates abgewichen wäre, den Großen Senat des BFH zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns bei teilentgeltlichen Übertragungen („Trennungstheorie“) angerufen.¹⁸ Diese Verfahren wurden jetzt beendet.

Beschluss des BFH vom 30.10.2018 – GrS 1/16¹⁹

Nach Erledigung in der Hauptsache in dem Verfahren X R 28/12 und der Aufhebung des Vorlagebeschlusses über die Frage, wie im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG) die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang (teilentgeltliche Übertragungen nach der strengen oder modifizierten Trennungstheorie) zu ermitteln sei, ist der Rechtsgrund für die Entscheidung des Großen Senates des BFH entfallen.

Das Finanzamt hatte dem Begehren der Kläger im zugrundeliegenden Revisionsverfahren X R 28/12 durch Änderungsbescheid in vollem Umfang abgeholfen, deshalb war dieses Verfahren sowie das vom Großen Senat des BFH geführte Verfahren GrS 1/16 ohne Entscheidung über die vorgelegte Rechtsfrage zu beenden. An einer Entscheidung des BFH und des Großen Senates des BFH bestand kein Bedarf mehr.

¹⁸ BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BStBl 2016 II, S. 81.

¹⁹ BFH v. 30.10.2018 – GrS 1/16, a. a. O.

Hinweise:

Der Beschluss des Großen Senates zur Einstellung des Verfahrens ist für die Beratungspraxis misslich. Aus welchem Grund die Finanzverwaltung dem Begehren der Kläger stattgegeben und damit im Ergebnis die von ihr abgelehnte modifizierte Trennungstheorie angewendet hat, ist unklar.

Für die Beratungspraxis bleibt damit die Rechtsunsicherheit, ob bei Einbringung aus einem Einzelunternehmen oder aus einem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft die strenge oder die modifizierte Trennungstheorie anzuwenden ist.

Bei der Übertragung von betrieblichen Einheiten bleibt es allerdings bei der Einheitstheorie, die im Ergebnis der modifizierten Trennungstheorie bei Einzelwirtschaftsgütern entspricht. Auch bleibt es dabei, dass bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens immer die strenge Trennungstheorie anzuwenden ist.

2.1.7 Konkludente Mitunternehmerschaft bei Landwirtsehegatten (BFH vom 16.05.2018 – VI R 45/16 – zur Berücksichtigung forstwirtschaftlich genutzter Flächen)

Die Rechtsfigur der konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtsehegatten basiert auf einer ständigen Rechtsprechung des BFH, die bis in die 80er Jahre des letzten Jahrhunderts zurückreicht. Hierzu hatten wir bereits im Rahmen des HLBS-Steuerforums 2010¹ über eine grundlegende Änderung dieser Rechtsprechung durch das BFH-Urteil vom 25.09.2008² berichtet. Diese Rechtsprechungsänderung betraf zum einen die Berücksichtigung von Pachtflächen und zum anderen die Absenkung der Geringfügigkeitsgrenze von 20 % auf 10 %. Die Grundsätze dieses Urteils hat der BFH in einem weiteren Urteil vom 21.12.2016³ sowie in dem neuen Urteil vom 16.05.2018⁴ bestätigt. In Letzterem äußert sich der BFH zur Berücksichtigung von Forstflächen. Im Folgenden werden die praxisrelevanten Grundsätze zur Begründung, den Rechtsfolgen und der Vermeidung einer konkludenten Mitunternehmerschaft bei Landwirtsehegatten unter Berücksichtigung dieser neuen BFH-Rechtsprechung dargestellt.

2.1.7.1 Begründung einer konkludenten Ehegatten-Mitunternehmerschaft in der LuF

Inhaberin eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann nicht nur eine einzelne Person, sondern auch eine Mitunternehmerschaft sein. In der Praxis häufig vertreten sind hier sogenannte Ehegatten-Mitunternehmerschaften. Diese können auf zweierlei Weise entstehen.

In der Regel werden die Mitunternehmerschaften zwischen Ehegatten im Rahmen einer Gestaltung ganz bewusst und gewollt durch **Abschluss eines Gesellschaftsvertrages** – insbesondere als GbR oder KG – ins Leben gerufen. Diese Gesellschaftsverträge müssen für ihre ertragsteuerliche Anerkennung allerdings den Anforderungen an Angehörigenverträge genügen, d. h. die Vereinbarungen müssen zivilrechtlich wirksam sowie klar und eindeutig sein, ihre Gestaltung muss dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen (sogenannter Fremdvergleich) und sie müssen auch tatsächlich durchgeführt werden.⁵

¹ HLBS-Steuerforum 2010, S. 108 f.

² BFH v. 25.09.2008 – IV R 16/07, BStBl 2009 II, S. 989.

³ BFH v. 21.12.2016 – IV R 45/13, BFH/NV 2017, S. 459.

⁴ BFH v. 16.05.2018 – VI R 45/16, BFH/NV 2018, S. 1189.

⁵ Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Stand: 07/2018, 1. Teil, Einkünfte und ihre Zurechnung, Kap. 15, Anm. 32 unter Hinweis auf BFH-Rechtsprechung sowie Giere in Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Stand: 04/2018, A 453 und 464 unter Hinweis auf BFH-Rechtsprechung.