



LIVE-WEBINAR

Optimierung von Umstrukturierungen von Personengesellschaften

Dozent

Prof. Dr. Carsten Pohl

Termin

07.09.2021

Stand

August 2021

Inhaltlich verantwortlich ist der benannte Dozent.
Nachdruck - auch auszugsweise - nicht gestattet





SEMINAR- UND VERANSTALTUNGSÜBERSICHT 10 | 21 - 12 | 21

GANZTAGSSEMINARE

jeweils von 09.30 Uhr bis 16.45 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
19.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 1)	BiBu Franke
25.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 1)	BiBu Franke
26.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 2)	BiBu Franke
25.11.2021	HYBRID: Beratungsakzente 2021 / 2022	Prof. Dr. Gerd Brüggemann StB Dipl.-Fw. Dickmann
07.12.2021	HYBRID: Ein- und Austritt eines Gesellschafters einer Personengesellschaft in der Gestaltungsberatung*	RA FASr Dr. Stenert

HALBTAGSSEMINARE

jeweils von 15.30 Uhr bis 19.00 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
05.10.2021	HYBRID: Aktuelles zur Grunderwerbsteuer	StB RA FASr Dipl.-Fw. Schley
20.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 2) / 09.30 - 13.30 Uhr	BiBu Franke
28.10.2021	HYBRID: Verfahrensrecht: Dein Freund und Helfer	RA FASr StB Dr. Wollweber
15.11.2021	HYBRID: Sozialversicherung 2022	KK-Bw. Bernd Dondrup
18.11.2021	HYBRID: Lohnsteuer 2022	StB Dipl.-Fwin Küch
22.11.2021	HYBRID: Aktuelle Fragen zur Besteuerung der Land- und Forstwirte	RA Hartmann, GF HLBS
23.11.2021	HYBRID: Was man zur digitalen Prüfung durch die Finanzverwaltung wissen muss	Dipl.-Fw. Kampschulte

* Das Seminar ist zum Nachweis der Pflichtfortbildung für Fachberater Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) geeignet.



Inhalt

1	Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften.....	9
1.1	Grundfragen der Optionsmöglichkeit.....	9
1.2	Einzelne Gestaltungsszenarien	15
1.3	Zusammenfassung - Checkliste	26
2	Übertragung und Überführung von Einzelwirtschaftsgütern.....	28
2.1	Überführung von Wirtschaftsgütern.....	28
2.1.1	Ertragsteuerrecht	28
2.1.2	Umsatzsteuerliche Folgen	29
2.2	Ertragsteuerliche Folgen der Übertragung von Wirtschaftsgütern	31
2.2.1	Begünstigte Übertragungen.....	31
2.2.2	Unentgeltlich oder gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten	32
2.2.3	(Rückwirkender) Ansatz des Teilwertes	37
2.3	Umsatzsteuerliche Folgen der Übertragung.....	43
2.3.1	Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG	43
2.3.2	Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG	44
2.4	Grunderwerb- und schenkungssteuerliche Aspekte.....	45
2.4.1	Grunderwerbsteuer	45
2.4.2	Schenkungsteuer.....	47
2.5	Übertragungen zwischen Gesamthandsvermögen	49
2.5.1	Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bzw. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG analog?.....	49
2.5.2	Doppelte Nutzung von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG	50
3	Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften Gestaltungen - § 6b EStG-Modell u.a.....	51

3.1	Grundlagen.....	51
3.2	Hinweise zu Gestaltungen mit § 6b EStG	53
3.2.1	§ 6b EStG als Gestaltungsmöglichkeit	53
3.2.2	Aktuelle Rechtsprechung:.....	54
3.2.3	BFH v. 22.11.2018 VI R 50/16.....	56
3.3	Weitere Problembereiche und Lösungen	62
3.3.1	Übertragung zum Verkehrswert.....	62
3.3.2	Bilanzsteuerliche Darstellung der Gewinnübertragung.....	62
3.3.3	Wirtschaftliche Belastung der erwerbenden Schwestergesellschaft	63
3.4	Unentgeltliche Übertragungen von Sachgesamtheiten (§ 6 Abs. 3 EStG).....	65
3.5	Problemstellung.....	65
3.6	Inhalt des BMF-Schreibens v. 20.11.2019 a.a.O.....	65
3.7	Inhalt des BMF-Schreibens v. 05.05.2021 a.a.O. (Auszug)	83
3.8	Einige Highlights in Beispielform	86
4	Gestaltungshinweise zu Einbringungen nach § 24 UmwStG	99
4.1	Grundlagen.....	99
4.2	Zuzahlungen an Altgesellschafter	114
4.3	Verschärfung in den Voraussetzungen für steuerneutrale Umwandlungen durch JStG 2015	116
4.3.1	Grundlagen	116
4.3.2	Gestaltungsfragen	121
4.4	Vorabgewinn-Modelle.....	122
4.4.1	Allgemeines	122
4.4.2	BFH-Urteil vom 27.10.2015 – VIII R 47/12	123
5	Realteilung.....	126
5.1	Grundlagen der Realteilung.....	126

5.1.1	Allgemeines	126
5.1.2	Begriff der Realteilung	127
5.1.3	„Echte Realteilung“	131
5.1.4	„Unechte Realteilung“	132
5.1.5	Keine Realteilung.....	133
5.1.6	Gegenstand einer Realteilung	135
5.1.7	Betriebsvermögenseigenschaft der übertragenen Wirtschaftsgüter... 137	
5.1.8	Realteilung ohne Wertausgleich	137
5.1.9	Realteilung mit Wertausgleich	141
5.1.10	Kapitalanpassungsmethode	145
5.1.11	Sperrfrist	148
5.1.12	Körperschaftsteuerklausel	153
5.1.13	Sonderfall des § 16 Abs. 5 EStG	153
5.1.14	Zusammenfassung	157
5.2	Einzelne Gestaltungsszenarien	157
6	Sonstige Gestaltungsszenarien.....	163
6.1	§ 8d KStG und Personengesellschaften –BMF-Schreiben vom 18.3.2021	163
6.1.1	Stand	163
6.1.2	BMF-Schreiben vom 18.3.2021	163
6.2	Übergang eines Gewerbeverlustes gem. § 10a GewStG von einer KapG auf eine PersG? – BFH v. 17.1.2019 – III R 35/17	164
6.2.1	Problemstellung	164
6.2.2	Sachverhalt (nach BFH a.a.O.).....	164
6.2.3	Entscheidung	165
6.2.4	Praxishinweis.....	165

6.3	Gewerbliche Abfärbung bei Personengesellschaften – Erlass der obersten Finanzbehörden v. 1.10.2020	165
6.4	Ausgangspunkt.....	165
6.5	Sachverhalt (BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16)	165
6.5.1	Entscheidung des BFH (a.a.O.).....	166
6.5.2	Praxishinweise	166
6.6	Gewährung von Gesellschaftsrechten bei einer Buchung auf dem Kapitalkonto II? – BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14	166
6.6.1	Sachverhalt.....	166
6.6.2	Entscheidung	167
6.6.3	Praxisfolgen	168
6.7	§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft - BFH v. 27.6.2019 – IV R 44/16	169
6.7.1	Problemstellung	169
6.7.2	Sachverhalt.....	169
6.7.3	Entscheidung	170
6.7.4	Praxishinweise.....	171
6.8	§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Beteiligung an einer nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft - BFH v. 6.6.2019 – IV R 26/14	172
6.8.1	Entscheidung des BFH	172
6.8.2	Hinweis	172
6.9	Tarifbegünstigung bei Übertragung an eine Schwesterpersonengesellschaft – BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13	172
6.10	Korrespondierende Bilanzierung –BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15	173
6.10.1	Problemstellung	173
6.10.2	Entscheidung	174
6.10.3	Praxishinweis.....	174

6.11 Einheits-GmbH & Co. KG und gewerbliche Prägung –BFH v. 13.7.2017 - IV R 42/14	174
6.11.1 Problemstellung	174
6.11.2 Sachverhalt	175
6.11.3 Entscheidung	175
6.12 § 7g EStG bei Personengesellschaften - BFH v. 15.11.2017 - VI R 44/16	176
6.12.1 Entscheidung des BFH	176
6.12.2 BMF v. 26.8.2019, BStBl. I 2019, XX.....	176

1 Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften

1.1 Grundfragen der Optionsmöglichkeit

Stand:

KöMOG wurde zwischenzeitlich im BGBl. I 2021, 2050 veröffentlicht.

Gesetzestext (zu § 1a KStG):

§ 1a Option zur Körperschaftbesteuerung

(1) ¹Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln; § 217 Absatz 1 des Umwandlungsgesetzes gilt sinngemäß. ²Der Antrag ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll; § 31 Absatz 1a Satz 2 gilt entsprechend. ³Erfolgt für die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte, ist der Antrag bei dem für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters zuständigen Finanzamt zu stellen. ⁴Erzielt eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft ausschließlich Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a des Einkommensteuergesetzes unterliegen und gilt infolgedessen die Einkommensteuer nach § 50 Absatz 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes oder die Körperschaftsteuer nach § 32 Absatz 1 als abgegolten, ist der Antrag bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. ⁵Hat die Gesellschaft ihren Sitz im Inland, ist der Antrag abweichend von den Sätzen 3 und 4 bei dem Finanzamt zu stellen, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat. ⁶Die Sätze 1 bis 5 finden keine Anwendung auf

1. Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes und

2. *Gesellschaften, die nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen.*

(2) ¹Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als Formwechsel im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 des Umwandlungssteuergesetzes. ²Die §§ 1 und 25 des Umwandlungssteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden. ³Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 unmittelbar vorangeht; § 9 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes ist nicht anzuwenden. ⁴Das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft erfasst. ⁵Die zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Personen gelten als gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft.

(3) ¹Aufgrund der Option gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft. ²Beim Gesellschafter führen daher insbesondere

- 1. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes,*
- 2. Einnahmen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften im Sinne des § 19 des Einkommensteuergesetzes,*
- 3. Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen zu Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 oder Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 des Einkommensteuergesetzes und*
- 4. Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zu Einkünften im Sinne des § 21 oder § 22 des Einkommensteuergesetzes.*

³Die §§ 13 bis 16, 18 und 35 des Einkommensteuergesetzes sind vorbehaltlich des Satzes 4 nicht anzuwenden. ⁴Soweit entsprechende Einnahmen bei einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft anderen Einkunftsarten zuzurechnen wären, gilt abweichend von Satz 3, dass auch die Einnahmen des Gesellschafters der

optierenden Gesellschaft zu diesen Einkünften gehören. ⁵Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. ⁶§ 4 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes ist bei einer optierenden Gesellschaft nicht anzuwenden. ⁷In den Fällen des Satzes 2 Nummer 2 gelten die optierende Gesellschaft als lohnsteuerlicher Arbeitgeber und der Gesellschafter als Arbeitnehmer.

(4) ¹Eine Gesellschaft, die nach Absatz 1 zur Körperschaftsbesteuerung optiert hat, kann beantragen, dass sie nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden (Rückoption). ²Die Rückoption gilt als Formwechsel nach § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Umwandlungssteuergesetzes mit der Maßgabe, dass § 9 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes keine Anwendung findet. ³Absatz 1 Satz 2, 3 und 5 gilt mit der Maßgabe entsprechend, dass der Antrag bei dem für die Körperschaftsbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen ist; in den Fällen des Absatzes 1 Satz 4 ist der Antrag bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. ⁴Die Sätze 1 und 2 finden auch ohne Antrag Anwendung, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 entfallen. ⁵Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, gilt die optierende Gesellschaft als unmittelbar danach aufgelöst und, sofern der verbleibende Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder 4 des Umwandlungssteuergesetzes erfüllt, im Fall des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Umwandlungssteuergesetzes als auf den verbleibenden Gesellschafter verschmolzen beziehungsweise gilt im Fall des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 des Umwandlungssteuergesetzes das Vermögen der optierenden Gesellschaft als auf den verbleibenden Gesellschafter übertragen mit der Maßgabe, dass jeweils § 2 des Umwandlungssteuergesetzes keine Anwendung findet. ⁶Erfüllt der verbleibende Gesellschafter nicht die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder 4 des Umwandlungssteuergesetzes, gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter

ausgeschüttet; § 11 des Körperschaftsteuergesetzes ist entsprechend mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens tritt. ⁷Abweichend von Satz 4 gilt die Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Körperschaft im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes als Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Körperschaft.

Ziele:

Gewährleistung einer vollständigen wettbewerbsneutralen Besteuerung
Internationale Rechtsangleichung

Zeitliche Anwendung:

Am 1.1.2022 (§ 34 Abs. 1 KStG)

Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG:

Nach § 1a Abs. 1 KStG kommen in Betracht: Personenhandels- (OHG, KG, vergleichbare ausländische PersG) oder Partnerschaftsgesellschaft. Keine Erfassung hingegen der **GbR** (so auch BT-Drs. 10/28656, S. 19 f.). Allerdings besteht die Möglichkeit, eines realen Formwechsels (Hinweis auf § 105 Abs. 2 HGB und Ott DStZ 2021, 559).

Aus § 1a Abs. 2 KStG iVm § 20 UmwStG folgt, dass eine **Mitunternehmerschaft** vorliegen muss (Ott DStZ 2021, 559, 561). Eine Ausnahme besteht, wenn zu deren Gesamthandsvermögen Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehören und die optierende Gesellschaft nach dem Formwechsel mehrheitsvermittelnde Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG hält (Demuth, kösdi 2021, 22241, 22243). Bei vermögensverwaltenden PersG ist ggf. daran zu denken, über § 15 Abs. 3 EStG gewerblöiche Einkünfte zu generieren.

§ 1a Abs. 1 setzt weiter einen (unwiderruflicher) **Antrag** (zur Möglichkeit der Rückoption s.u.) voraus.

Frist: Einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres

Beispiel:

Wird bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr bis zum 30.11.2021 der Antrag auf Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG für das Wirtschaftsjahr 2022 gestellt, so hat die Personengesellschaft nach § 9 Satz 2 UmwStG zum 31.12.2021 nur für steuerliche Zwecke eine Übertragungsbilanz und die fiktive Kapitalgesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen.

Antragsberechtigt ist die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft. Aber: Entsprechende Anwendung des § 217 UmwG. Damit kann der Gesellschaftsvertrag zwar vorsehen, dass für die Antragstellung eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter ausreicht. Diese Mehrheit muss jedoch mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen. Nach h.M. führt ein Verstoß gegen § 217 UmwG zur Unwirksamkeit des Antrags im Außenverhältnis.

Keine Anwendung auf **Investmentfonds** sowie **bestimmte ausländische Staaten** (§ 1a Abs. 1 S. 3. KStG)

Antragsstellung beim zuständigen Feststellungsfinanzamt nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO) etc. Daneben sind weitere Ergänzungen im Gesetz aufgenommen worden.

Wirkung für die optierende Gesellschaft

Für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen gilt die optierende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft (§ 1a Abs. 1 KStG). Hierzu zählen die ESt, KSt, UmwStG, AStG, InvStG und über § 2 Abs. 8 GewStG auch die GewSt.

Damit kann die optierende Gesellschaft der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unterliegen. Regelungen (z.B. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG), die nur für bestimmte, ausdrücklich bezeichnete Kapitalgesellschaften gelten, finden auf die optierende Gesellschaft hingegen keine Anwendung (BT-Drs. 19/28656, S. 20).

Regelungen, die nur auf echte Kapitalgesellschaften anwendbar sind (z.B. § 28 KStG) sind ebenfalls suspendiert (BT-Drs. 19/28656, S. 20).

§ 4 Abs. 3 EStG ist nach § 1a Abs. 3 S. 4 KStG nicht anwendbar (Übergangsgewinn?)

Daneben führt die Option in Höhe des gesamten Eigenkapital laut Steuerbilanz zu einem Zugang beim **steuerlichen Einlagekonto** gem. § 1a Abs. 2 S. 4 KStG.

Ob die optierende Gesellschaft als **Organgesellschaft** in Frage kommt ist derzeit ungeklärt (hierzu Mayer/Käshammer NWB 2021, 1300 (1308)).

Ebenfalls ist umstritten, ob in Folge des § 1a KStG auch eine **beschränkte Körperschaftsteuerpflicht** in Frage kommt (hierzu Brühl/Weiss DStR 2021, 889 (891); Mayer/Käshammer NWB 2021, 1300 (1306)).

Die Ausübung der Option ändert auch nichts daran, dass die Gesellschaft, die für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen „wie eine Kapitalgesellschaft“ zu behandeln ist, **zivilrechtlich** nach wie vor eine Personengesellschaft ist. Verfahrensrrechtlich ist die optierende Personenvereinigung gleichwohl wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln (BT-Drs. 19/28656, 20).

Die **örtliche Zuständigkeit** für die Besteuerung der optierenden Personengesellschaft nach dem Einkommen richtet sich für Zeiträume, für die die Option gilt, grundsätzlich nach § 20 AO.

Die **ErbSt, GrESt und USt** ist grds. nicht von § 1a KStG betroffen (zu abweichenden Regelungen s.u.).

Der Übergang zur Körperschaftsteuerbesteuerung gilt als **Formwechsel** iSd § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG (vgl. im Einzelnen § 1 Abs. 2 KStG). Die in § 1a Abs. 2 KStG enthaltene Verweisung ist als als Rechtsgrundverweis zu verstehen. Die Voraussetzungen des § 1, 25 UmwStG müssen daher vorliegen.

Einbringungszeitpunkt: Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 unmittelbar vorangeht.

Wirkung für die Anteilseigner

Für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen gelten die Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapG. Der Übergang zur Körperschaftsteuerbesteuerung gilt als Formwechsel iSd § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG (vgl. im Einzelnen § 1 Abs. 2 KStG)

Wirkung für die Beteiligung

Beteiligung an der optierenden Gesellschaft gilt als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft (§ 1a Abs. 3 S. 1 KStG).

Rückoption

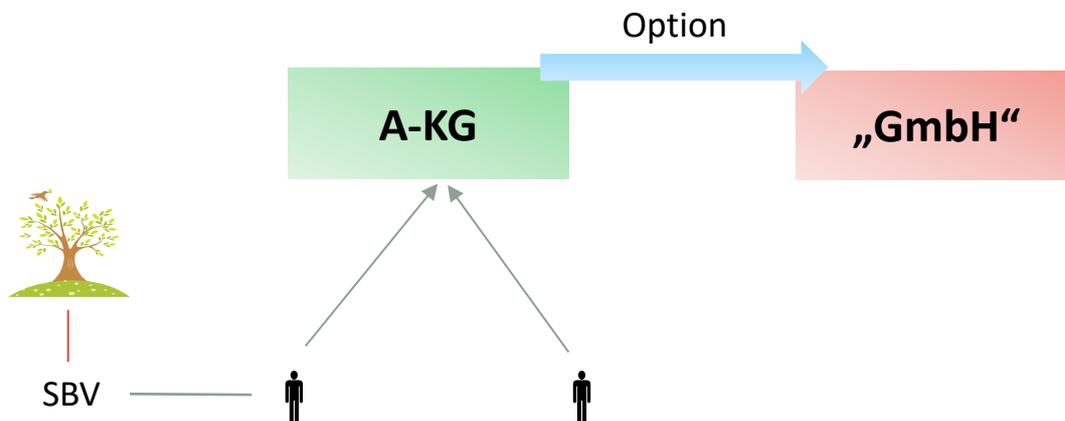
Der Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG ist unwiderruflich (s.o.). Aber es besteht die Möglichkeit der Rückoption nach § 1 Abs. 4 KStG. Die Rückoption gilt wiederum als Formwechsel; Keine Anwendung des § 9 S. 3 UmwStG. Entsprechende Anwendung des § 1a Abs. 1 S. 2 KStG: Antrag ist von der Personengesellschaft bzw. „Kapitalgesellschaft“ zu stellen. Rückoption auch ohne Antrag, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG (Keine Personengesellschaft; keine Handelsgesellschaft) entfallen. Beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters Besonderheiten des § 1a Abs. 4 S. 5 KStG.

1.2 Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 1 (Behandlung des Sonderbetriebsvermögens):

A (Komplementär) und B (Kommanditist) sind Gesellschafter der A-KG. A beantragt mit Zustimmung des B am 22.11.2021 mit amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte zuständigen FA, die A-KG ab dem 1.1.2022 steuerlich wie eine GmbH zu behandeln. A ist Inhaber eines Grundstücks, das er der VU-OHG für monatlich 2.000 € überlassen hat. Das

Grundstück stellt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar (stille Reserven 100 T€). Die Beteiligung von A und B an den stillen Reserven (1. Mio. €) beträgt jeweils 50%.



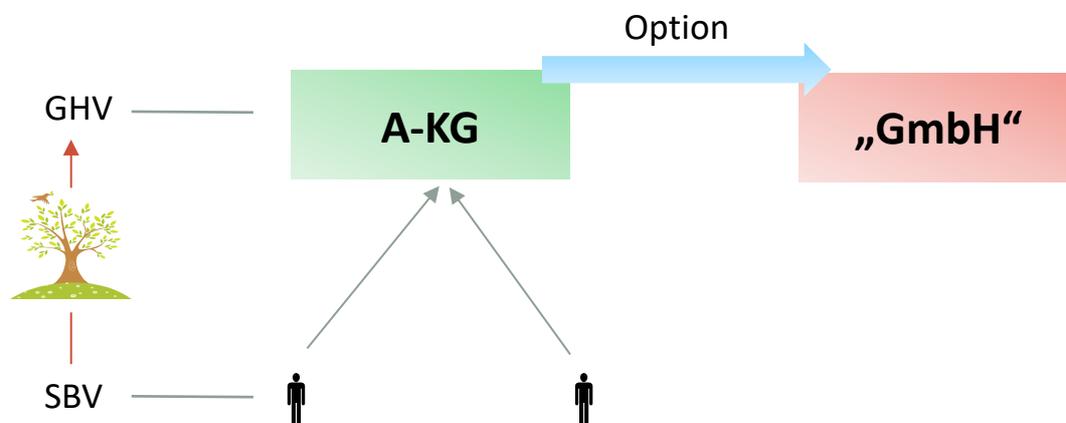
Lösung:

- Voraussetzungen des § 1a KStG liegen vor.
- Nach § 1a Abs. 2 S. 1 KStG gilt der Übergang zur KSt als **Formwechsel**.
- Nach § 1a Abs. 2 S. 2 KStG finden die §§ 1, 25 UmwStG Anwendung (**Rechtsgrundverweis**).
- Einbringungsgegenstand iSd § 20 UmwStG ist der **jeweilige Mitunternehmeranteil** (so auch FG Münster v. 25.7.2012, 10 K 3388/08 K, G, F, EFG 2021, 2057; **str.**).
- **Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen** muss daher - spätestens zum Einbringungszeitpunkt - durch einen separaten zivilrechtlichen Übertragungsakt in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft übertragen werden (so BT-Drs. 19/28656, S. 21).
- Stille Reserven im Anteil des A sind daher aufzudecken und zu versteuern (vgl. auch *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348, 359 f.; *Demuth*, kösdi 2021, 22241, 22244; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401, 407 f.; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300, 1309).
- Stille Reserven im Anteil des B können zum Buchwert übertragen werden (*Ott* DStZ 2021, 559, 561).

- Sofern die Voraussetzungen einer **Betriebsaufspaltung** vorliegen, werden die stillen Reserven im Grundstück (SBV) gem. **§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG** nicht aufgedeckt.

Beispiel 2 (Vorabübertragung des SBV in das Gesamthandsvermögen):

Wie Beispiel 1. Jedoch überträgt A das Grundstück zum Einbringungszeitpunkt steuerneutral gem. **§ 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG** zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen der A-KG.



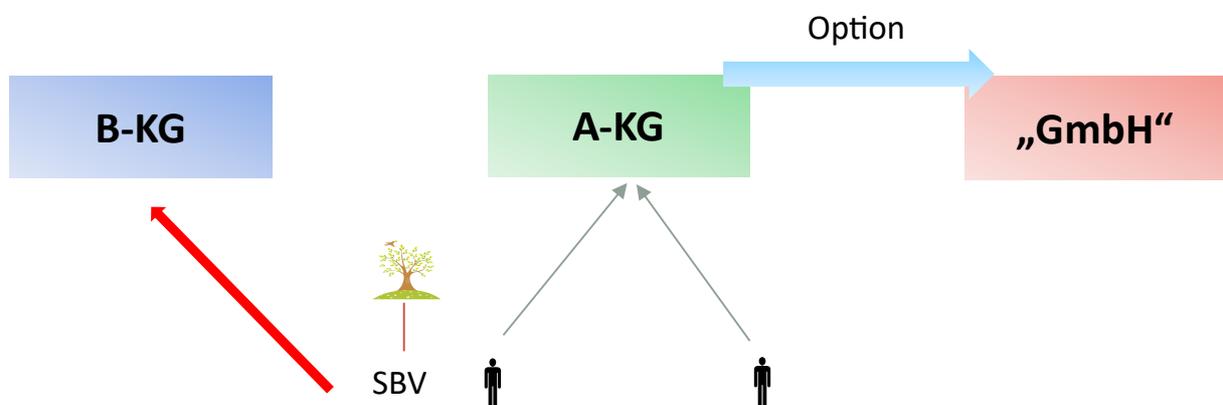
Lösung (in Stichworten):

- In Abweichung zur Lösung (Beispiel 1) werden nunmehr alle **funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter** eingebracht.
- Die **stillen Reserven im Anteil des A** können daher ebenfalls steuerneutral nach §§ 25, 20 UmwStG eingebracht werden.
- Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG: Umwandlung als Veräußerung innerhalb der Sperrfrist (**3 Jahre**)? (BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 33)
- Anwendung des **§ 6 Abs. 5 S. 5, 6 EStG** (sog. **Körperschaftsteuerklausel**)?
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt in den Fällen der §§ 20, 25 UmwStG eine Verletzung der Sperrfrist (**7 Jahre**) nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vor (BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 34; **aA** z.B. *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889, 894; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401, 408).
- Vgl. aber BT-Drs. 19/28656, S. 21: „Solche Nebenvereinbarungen können insbesondere in Bezug auf funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im

Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters der formwechselnden Gesellschaft erforderlich werden, da deren Zurückbehaltung eine Einbringung zu Werten unterhalb des gemeinen Werts nach § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG ausschließt.“

Beispiel 3 (Vorabauslagerung des SBV in ein anderes Betriebsvermögen):

Wie Beispiel 1. A überträgt das Grundstück (SBV) vor dem Einbringungszeitpunkt in das Gesamthandsvermögen der B-KG, an der A ebenfalls beteiligt ist.



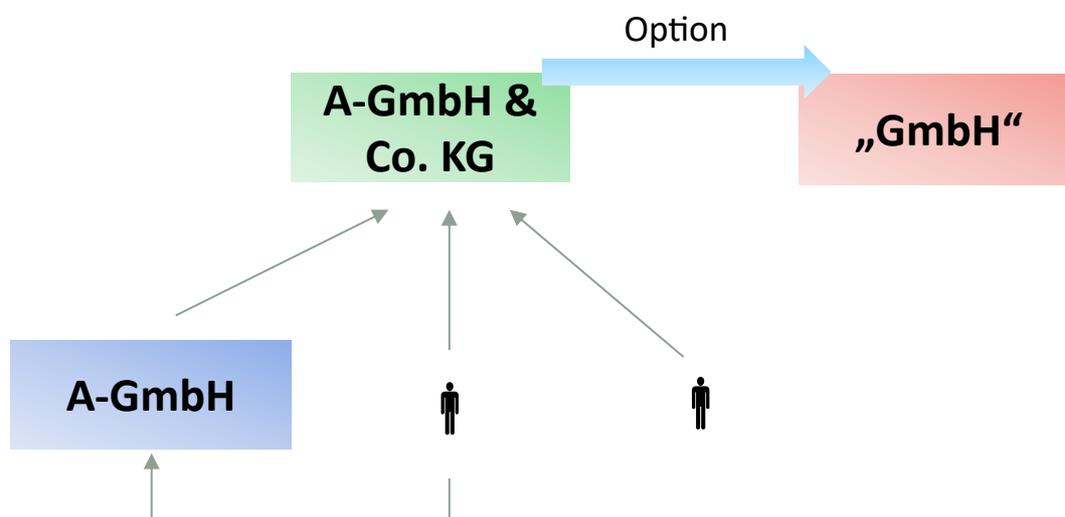
Lösung (in Stichworten):

- Im Einbringungszeitpunkt werden formal alle funktional wesentlichen WG „eingebracht“.
- **UmwStE Rn. 20.07:** „Liegen die Voraussetzungen einer Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung nicht vor, sind die im eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern. Werden z. B. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, ist die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen (BFH vom 11. 12. 2001, VIII R 23/01, BStBl 2004 II S. 474, und BFH vom 25. 2. 2010, IV R 49/08, BStBl II S. 726).“
- Keine Aufhebung dieser Rn. durch das BMF-Schreiben v. 29.11.2019 (so auch explizit OFD Frankfurt v. 10.5.2021, juris: „Durch dieses Schreiben wird das BMF-

Schreiben vom 11.11.2011 (BStBl I, 1314) nicht geändert. Die Rn. 20.07 und 24.03 UmwStE sind weiter anzuwenden.“)

Beispiel 4 (Anteile an der Komplementär-GmbH als Störfaktor?):

Die vermögensverwaltende aber gewerblich geprägte A-GmbH & Co. KG hat zur Körperschaftsteuer optiert. Kommanditist hält 100% der Anteile der Komplementär GmbH und hat diese in seinem Sonderbetriebsvermögen bilanziert. Die A-GmbH hat neben ihrer Komplementärstellung keine weiteren Aufgaben.



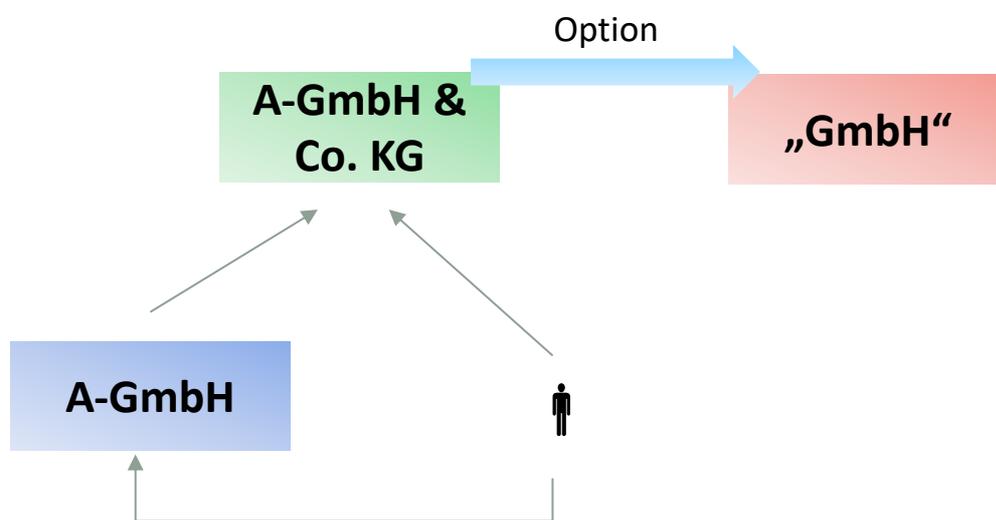
Lösung (in Stichworten):

- Bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG gehören die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage regelmäßig zum notwendigen **Sonderbetriebsvermögen II**.
- Übertragung/Ausgliederung daher regelmäßig erforderlich (s.o.).
- Bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG verliert die Beteiligung an der Komplementär-GmbH im Falle der Option nach § 1a Abs. 1 KStG aber ihre prägende Funktion, weil die optierende Gesellschaft als fiktive Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 2 KStG ohnehin gewerbliche Einkünfte erzielt.
- Der Zurückbehalt der Anteile im Rahmen der Option steht somit der Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG nicht entgegen (*Ott DStZ 2021, 559*,

563; *Demuth*, kösdi 2021, 22241, 22245; a.A. wohl *Rickermann*, DB 2021, 1035, 1036, unter Hinweis auf BFH v. 8.6.2011, I B 15/11, BFH/NV 2011, 1748).

Beispiel 5 (Anteile an der Komplementär-GmbH als Störfaktor?):

Grds. wie Beispiel 4. Allerdings handelt es sich um eine Einmann-GmbH & Co. KG, an der neben der GmbH nur der A beteiligt ist. A hält wiederum 100% der Anteile an der GmbH.

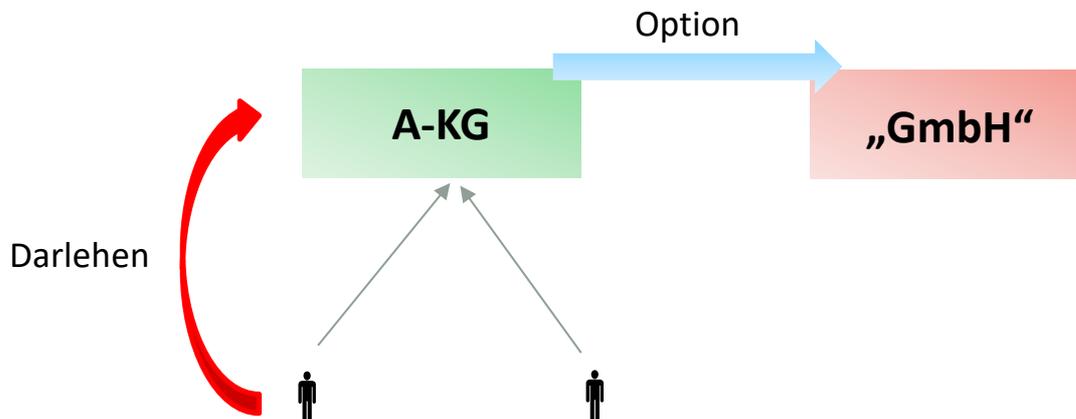


Lösung (in Stichworten):

- Bei einer Einmann-GmbH & Co. KG gehören die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage regelmäßig zum notwendigen **Sonderbetriebsvermögen II**.
- Anders als im Beispiel 4 ist die Beteiligung auch zwingend erforderlich, weil ohne die Beteiligung an der Komplementär-GmbH eine Personenhandelsgesellschaft - als Voraussetzung der Option nach § 1a Abs. 1 KStG - nicht mehr besteht (*Demuth*, kösdi 2021, 22241, 22245; *Ott* DStZ 2021, 559, 563).
- Übertragung der Beteiligung in das Gesamthandsvermögen daher erforderlich → Existenz einer Einheits-GmbH & Co. KG (siehe unten).
- **Sperrfristverstoß gem. § 6 Abs. 5 S. 6 EStG** (siehe oben) regelmäßig aufgrund der geringen stillen Reserven zu vernachlässigen.

Beispiel 6 (Darlehensforderung als Störfaktor):

Vor der Option der A-KG nach § 1a KStG hat A der Gesellschaft ein Darlehen gewährt.

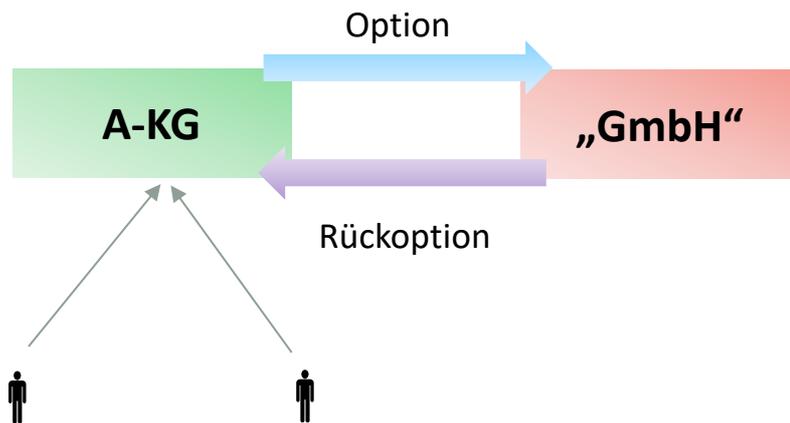


Lösung (in Stichworten):

- Hat der Mitunternehmer eine Forderung gegenüber „seiner“ Personengesellschaft (z.B. eine Darlehensforderung), so wird diese in seinem Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen mit der Folge, dass die Forderung und die korrespondierende Verbindlichkeit in der Bilanz der Personengesellschaft bei einer Gesamtbetrachtung steuerlich Eigenkapital darstellen.
- Nach dem „fiktiven“ Formwechsel wird die Forderung wieder zum „echten“ Fremdkapital.
- Zum Teil wird - ohne weitere Begründung - in der Übernahme der Darlehensforderung durch die Kapitalgesellschaft eine sonstige Gegenleistung gesehen (So *Rabback* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 25 Rz. 59; wohl auch *Bilitewski* in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 45; **aA** aber *Rapp*, DStR 2017, 580; *Schaaf/Hannweber*, DStZ 2016, 155).
- Problem für die Steuerneutralität gem. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG.
- Ggf. Tilgung vor Option ratsam (hierzu auch *Ott* DStZ 2021, 559, 564).

Beispiel 7 (Rückoption als Sperrfristverstoß?):

Die A-KG hat zum 1.1.2022 zur Körperschaftsteuer optiert. Der Formwechsel erfolgte wunschgemäß zum Buchwert. Bereits in 2022 wird der Entschluss bereut und ein Antrag nach § 1a Abs. 4 KStG (sog. Rückoption) gestellt.

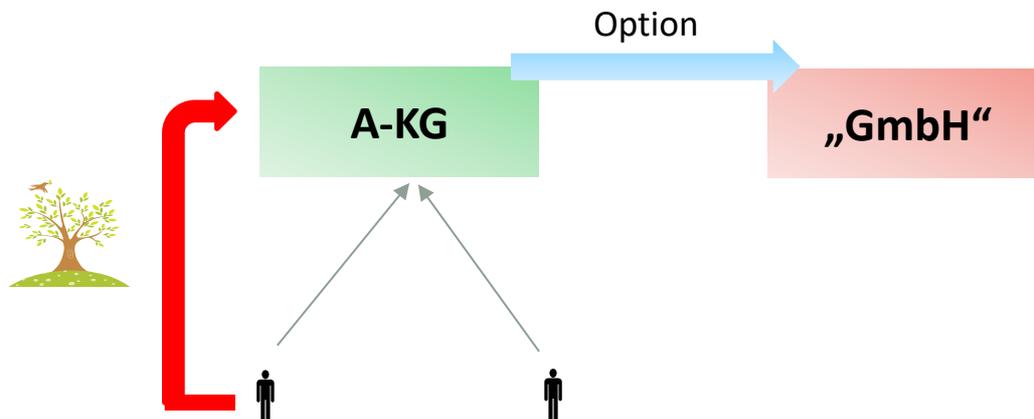


Lösung (in Stichworten):

- Die **Rückoption** gilt als **Formwechsel** iSd § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UmwStG (§ 1a Abs. 4 S. 2 KStG);
- Ggf. rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns gem. **§ 22 Abs. 1 UmwStG?**
- Insbesondere liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung in dem heterogenen Formwechsel eine schädliche „Veräußerung“ iSd Sperrfristen des § 22 UmwStG (UmwStE 00.02 und 22.07 aE).
- Auch die Rspr. hat sich jüngst diesem Verständnis angeschlossen (für § 22 Abs. 2 UmwStG FG Hessen v. 10.7.2018 – 2 K 406/16, DStR 2019, 1393, Rev. eingelegt, Az. BFH: I R 25/18; Weiss/Kahlenberg DStR 2019, 2057).
- Aus der Literatur: Brühl/Weiss, DStR 2021, 889, 895 sowie 950 ff.; Demuth, kösdi 2021, 22241, 22245; Cordes/Kraft, FR 2021, 401, 408; Kölbl/Luce, Ubg 2021, 264, 269; **aA** wohl Mayer/Käshammer, NWB 2021, 1300, 1305).
- Hinweis: Vor diesem Hintergrund sollte die ursprüngliche Option für einen längeren Zeitraum (7 Jahre) einkalkuliert werden.

Beispiel 8 (Optionshindernis Grunderwerbsteuer):

Nach einer Option nach § 1a KStG wird auf die optierende Gesellschaft als Gesamthand ein Grundstück von einem Gesellschafter übertragen.

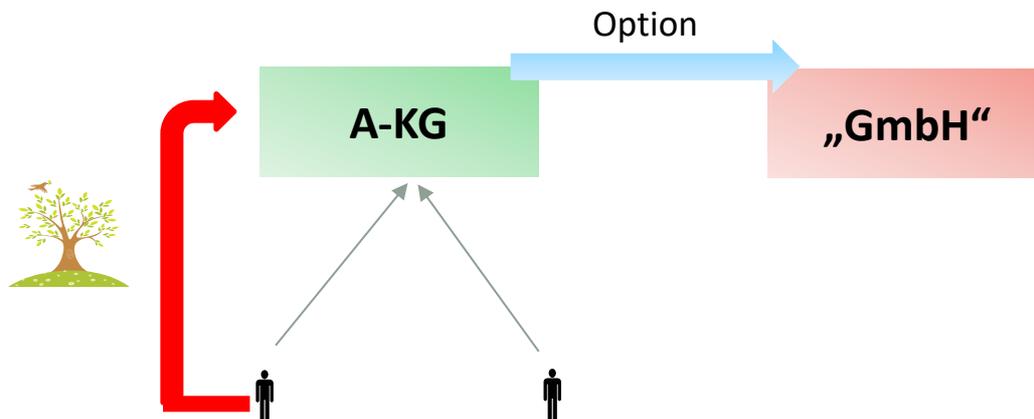


Lösung (in Stichworten):

- Grds. bleiben die §§ 5, 6 GrEStG erhalten, da § 1a KStG nichts am zivilrechtlichen Charakter als Personengesellschaft etwas verändert.
- Nach **§ 5 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 GrEStG n.F.** kann bei der Übertragung des Grundstücks auf die Gesamthand die partielle Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden.
- Als **Rückausnahme** ist vorgesehen, dass die partielle Steuerbefreiung dann gewährt wird, wenn die Ausübung und Wirksamkeit der Option bereits länger als **zehn Jahre** zurückliegt und die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand ebenfalls länger als zehn Jahre besteht.

Beispiel 9 (Optionshindernis Grunderwerbsteuer):

Gesellschafter A hat ein Grundstück auf die A-KG übertragen. Nach einem Jahr optiert die A-KG gem. § 1a KStG.

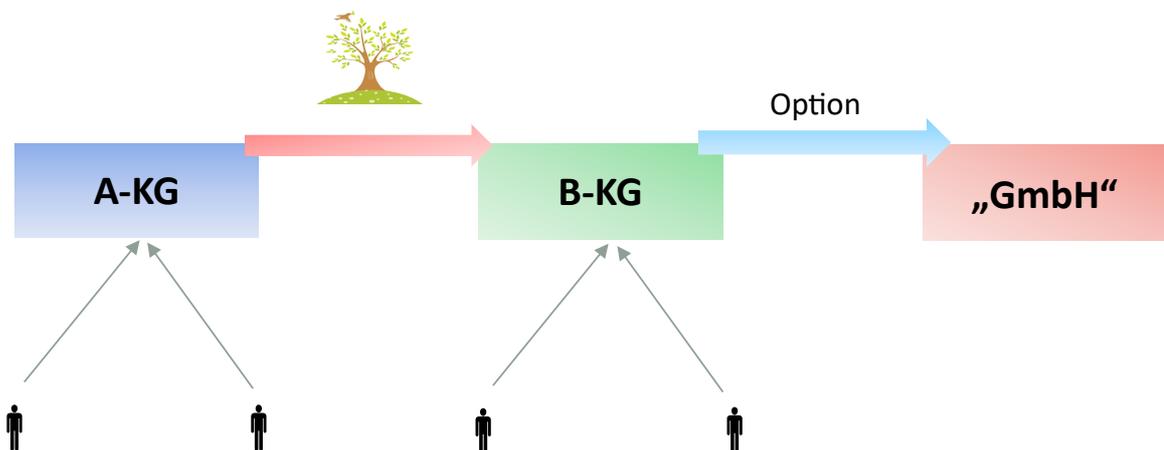


Lösung (in Stichworten):

- Grds. bleiben die §§ 5, 6 GrEStG erhalten, da § 1a KStG nichts am zivilrechtlichen Charakter als Personengesellschaft etwas verändert.
- Um **Gestaltungen zu vermeiden**, wird allerdings nach § 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG n.F. die Option nach § 1a KStG n.F. einer Verminderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand i.S.d. § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG gleichgestellt, es sei denn, die zivilrechtliche Beteiligung am Vermögen der Gesamthand besteht länger als zehn Jahre.

Beispiel 10 (Optionshindernis Grunderwerbsteuer):

Die A-KG überträgt das Grundstück auf ihre Schwesterpersonengesellschaft B-KG, die nach § 1a KStG optiert hat.



Lösung (in Stichworten):

- Auch beim Übergang eines Grundstücks **von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand** kann die partielle Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 GrEStG gem. § 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG n.F. nicht entsprechend zur Anwendung kommen, wenn die erwerbende Gesamthand nach § 1a KStG optiert hat und das Grundstück von einer Gesamthand übergeht, die nicht nach § 1a KStG optiert hat.
- Auch hier kommt die Anwendung der partiellen Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 GrEStG dennoch in Betracht, wenn die Ausübung und Wirksamkeit der Option bereits länger als zehn Jahre zurückliegt und die jeweilige Beteiligung am Vermögen der Gesamthand bereits länger als zehn Jahre besteht.

1.3 Zusammenfassung - Checkliste

Vorteile der Option:

- Deutlicher (temporärer) Belastungsvorteil bei der Gewinnthesaurierung (Cordes/Kraft FR 2021, 401 (402 f.); Schiffers/Jacobsen DStZ 2021, 348 (366)) sowie bei Vollausschüttung bei Gewerbesteuerhebesätzen von unter 350% (Cordes/Kraft FR 2021, 401 (402 f.)) → Welche Ausschüttungspolitik liegt dem Unternehmen zugrunde?

Nachteile der Option:

- Ausschüttungsbelastung durch Kaskadeneffekte (§ 8b Abs. 5 KStG) und die Steuerbesitzregelung § 8b Abs. 4 KStG □ Überprüfung der Beteiligungsstruktur
- Nachversteuerungspflicht (§ 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG) → Wurde § 34a EStG in Anspruch genommen ggf. in welcher Höhe?
- Umstrukturierungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG gehen verloren → Umstrukturierungen ggf. im Vorfeld
- Umstrukturierungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG gehen verloren → Umstrukturierungen ggf. im Vorfeld
- Keine Möglichkeit der Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsquellen bei der ESt → Höhe/Bedeutung
- Gewerbesteuerlicher Freibetrag entfällt (§ 25 S. 1 UmwStG iVm § 23 Abs. 5 UmwStG) → Höhe/Bedeutung

- Verluste nach § 15a EStG gehen unter (FM SH v. 7.4.2020, DStR 2020, 1573)
→ Höhe/Bedeutung
- Verluste nach § 10d EStG sind nur noch eingeschränkt nutzbar (Brühl/Weiss DStR 2021, 889 (895 f.)) → Höhe/Bedeutung
- Steuerfreie Erträge der Gesellschaft (zB aufgrund von DBA) können ohne Nachbelastung (ggf. Progressionsvorbehalt) nicht mehr bis auf Gesellschafterebene transferiert werden → Möglichkeit der Organschaft?
- Ggf. Ausdeckung stiller Reserven nach § 20 UmwStG → Liegen die Voraussetzungen im Hinblick auf das BV vor?
- Problem der Sperrfristbelastung gem. § 22 UmwStG → Langfristige Planung vor Option erforderlich
- Sonderbetriebsvermögen → Existenz von SBV? / ggf. Gestaltungsmöglichkeiten

2 Übertragung und Überführung von Einzelwirtschaftsgütern

2.1 Überführung von Wirtschaftsgütern

2.1.1 Ertragsteuerrecht

Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG der Buchwert anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Gleiche Rechtsfolgen sind nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zu ziehen, wenn ein einzelnes Wirtschaftsgut aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umkehrt überführt wird oder die Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften erfolgt. Das Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen, in welches das Wirtschaftsgut überführt wird, muss nicht bereits vor der Überführung bestanden haben. Es kann vielmehr auch erst durch die Überführung entstehen. Das abgebende und das aufnehmende Betriebsvermögen können unterschiedlichen Gewinneinkunftsarten (§§ 13, 15, 18 EStG) zuzuordnen sein (OFD v. 10.4.2019 – S 2241 A-117-St 213, ofix HE EStG/6/60, Rn. 5; Kulosa, in: Schmidt, EStG, § 6 Rn. 682). Damit ermöglichen die Vorschriften, die stillen Reserven eines Wirtschaftsguts aus einer Gewerbesteuerverstrickung in eine Nicht-Gewerbesteuerpflicht zu überführen. Eine spezielle gewerbesteuerliche Entstrickung besteht mithin nicht.

Da diese Überführungstatbestände keinen Rechtsträgerwechsel beinhalten, sind die entsprechenden Vorgänge, die in der Regel aus Nutzungsänderungen resultieren, rechtlich relativ unproblematisch: Im abgebenden Betriebsvermögen ist eine Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zu erfassen, im aufnehmenden Betriebsvermögen eine Einlage i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG. Zu beachten ist, dass die Entnahme im abgebenden Betriebsvermögen dort ggf. die Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG auslösen kann. Die Entnahme bzw. Einlage ist wegen des insoweit eindeutigen Wortlauts zwingend mit dem Buchwert vorzunehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei den überführten Wirtschaftsgütern um Anlage- oder Umlaufvermögen handelt. Ebenfalls erfasst werden selbst geschaffene nicht

bilanzierungsfähige immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG) und im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter. Unschädlich ist darüber hinaus, wenn die überführten Wirtschaftsgüter einen Betrieb bzw. Teilbetrieb bilden oder es sich insgesamt um einen Mitunternehmeranteil handelt. Dies ist darin begründet, dass zwischen § 6 Abs. 5 Satz 1, 2 EStG und §§ 6 Abs. 3 EStG bzw. 24 UmwStG kein Konkurrenzverhältnis besteht und auch der Wortlaut der Vorschriften die Überführung von Sachgesamtheiten nicht ausschließt. Da kein Rechtsträgerwechsel vorliegt, kann die Überführung von Verbindlichkeiten, welche dem Schicksal des positiven Wirtschaftsguts folgen, keine (Teil-)Entgeltlichkeit auslösen. Voraussetzung ist schließlich, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Dies ist u.a. dann nicht der Fall, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugeordnetes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugeordnet wird (§ 6 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG; OFD v. 10.4.2019 – S 2241 A-117-St 213, ofix HE EStG/6/60, Rn. 5; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, § 6 Rn. 682).

2.1.2 Umsatzsteuerliche Folgen

Im Hinblick auf die umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Überführung ist wie folgt zu differenzieren: In den von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG erfassten Fällen kommt es weder zu einem Leistungsaustausch nach § 1 Abs. 1 UStG noch zu einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG. Dies liegt darin begründet, dass auch mehrere ertragsteuerlich als selbständige Betriebe zu qualifizierende Einheiten umsatzsteuerlich nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG zu einem Unternehmen gehören.

Wird ein Wirtschaftsgut aus dem Betrieb des Steuerpflichtigen nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG in dessen Sonderbetriebsvermögen überführt, ist der Überführungsvorgang nicht umsatzsteuerbar, wenn die Nutzungsüberlassung an die Personengesellschaft gegen Gewährung einer Sondervergütung erfolgt. Denn der Gesellschafter bleibt durch die entgeltliche Nutzungsüberlassung weiterhin unternehmerisch tätig mit der Folge, dass das überführte Wirtschaftsgut weiterhin zu einem einheitlichen Unternehmensvermögen i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG zählt. Problematischer sind dagegen Fälle, in denen die Nutzungsüberlassung an die Personengesellschaft

unentgeltlich erfolgt, da der Gesellschafter dann mit der Nutzungsüberlassung nicht mehr unmittelbar unternehmerisch tätig wird. Endet demzufolge die Unternehmereigenschaft, muss die Entnahme des Wirtschaftsguts aus dem abgebenden Betriebsvermögen nach § 3 Abs. 1b UStG versteuert werden. Sie ist mit dem Einkaufspreis zu bemessen; die Wertentwicklung des entnommenen Gegenstands ist dabei zu berücksichtigen.

Im umgekehrten Fall (Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen in Einzelbetriebsvermögen) hat die Überführung grds. keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen: Hatte der Mitunternehmer das Wirtschaftsgut vor der Überführung entgeltlich überlassen, war er unternehmerisch tätig, so dass die Überführung wegen des Grundsatzes der Unternehmenseinheit i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht umsatzsteuerbar ist. Möglich ist hier aber ggf. eine Korrektur nach § 15a UStG, wenn sich das Verhältnis von umsatzsteuerpflichten und umsatzsteuerfreien Leistungen durch die Überführung verändert. Wurde das Wirtschaftsgut unentgeltlich der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen, bewirkt die Überführung eine umsatzsteuerrechtliche Einlage in die unternehmerische Sphäre. Eine Korrektur nach § 15a UStG kommt hier nicht in Betracht.

Werden Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG überführt, ist die Überführung jedenfalls dann wegen des Grundsatzes der Unternehmenseinheit nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht umsatzsteuerbar, wenn die Nutzungsüberlassung vor und nach der Überführung entgeltlich erfolgt. Hier kann sich eine Vorsteuer-Korrektur nach § 15a UStG ergeben, wenn sich die Nutzungsverhältnis zwischen umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerfreien Leistungen ändert. Erfolgt die Nutzungsüberlassung vor und nach der Überführung unentgeltlich, stellt das überführte Wirtschaftsgut kein Unternehmensvermögen dar, so dass die Überführung keine umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen auslösen kann. Wurde das Wirtschaftsgut zunächst entgeltlich und nach der Überführung dann unentgeltlich zur Nutzung überlassen, liegt grds. eine unentgeltliche Wertabgabe nach

§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 UStG vor. Im umgekehrten Fall handelt es sich um eine Einlage in das Unternehmensvermögen.

2.2 Ertragsteuerliche Folgen der Übertragung von Wirtschaftsgütern

2.2.1 Begünstigte Übertragungen

2.2.1.1 Grundlagen

Anders als § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG hat die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Fälle zum Gegenstand, bei denen (teilweise) ein Rechtsträgerwechsel ausgelöst wird. Dabei differenziert die Regelung zwischen unentgeltlichen Übertragungen und Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten. Bei Letzterem handelt es sich um eine Sonderform des Tausches und damit um einen Veräußerungsvorgang, dessen Bewertung abweichend von den allgemeinen Grundsätzen (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 4 EStG) zwingend zum Buchwert vorzunehmen ist. Die Vorschriften gelten nur für die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern. Werden Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile übertragen, wird § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG im Wege der Spezialität durch § 6 Abs. 3 EStG bzw. § 24 UmwStG verdrängt. Bei Mitunternehmerschaften ohne Gesamthandsvermögen, z.B. atypisch stillen Gesellschaften und Ehegatten-Mitunternehmerschaften in der Land- und Forstwirtschaft, gelten § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG entsprechend. Das jeweilige Bruchteilseigentum wird damit wie Gesamthandsvermögen behandelt.

2.2.1.2 Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG

Der Gesetzeswortlaut enthält drei steuerneutrale Übertragungsmöglichkeiten. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG betrifft die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Einzelunternehmen in das Gesamthandsvermögen und umgekehrt. Die Buchwertfortführung ist hier nicht auf den ideellen Anteil des Mitunternehmers am Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens begrenzt. Wie im Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG können die Wirtschaftsgüter aus einem der Gewerbesteuer unterliegenden Betriebsvermögen in ein freiberufliches oder land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen übertragen werden (und umgekehrt). Bei einem Ausscheiden des Gesellschafters gegen Sachabfindung eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen des Ausscheidens ist § 6

Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 (und 2) EStG nicht anzuwenden. Die Übertragung des Wirtschaftsguts erfolgt hier nach Realteilungsgrundsätzen. Dem folgt nunmehr auch die Finanzverwaltung. Die Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG kann sich hierbei insbesondere deshalb als vorteilhaft erweisen, weil im Rahmen einer Realteilung die Übernahme von Verbindlichkeiten keine (Teil-)Entgeltlichkeit auslöst, was im Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nach wie vor umstritten ist.

2.2.1.3 Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG

Schließlich ordnet § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG die zwingende Buchwertfortführung für den Fall einer unentgeltlichen Übertragung zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft an. Für die Anwendung der Vorschrift genügt es, wenn der Empfänger des Wirtschaftsguts erstmals zeitgleich mit der Übertragung Mitunternehmer wird. Dies ist nicht der Fall, wenn die Personengesellschaft zeitgleich mit bzw. vor der Übertragung beendet wird (OFD Frankfurt v. 10.4.2019 – S 2241 A-117-St 213, ofix HE EStG/6/60, Rn. 21, mit Anwachsungs-Beispiel).

2.2.2 Unentgeltlich oder gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten

2.2.2.1 Begriff der Unentgeltlichkeit – Anwendbarkeit der Trennungstheorie nach wie vor ungeklärt

aa) Entgelt nach wirtschaftlichen Kriterien zu bemessen

Die Übertragung eines Wirtschaftsguts erfolgt unentgeltlich, soweit keine Gegenleistung hierfür erbracht wird. Eine Gegenleistung kann sowohl durch die Hingabe von Aktiva als auch durch die Übernahme von Passiva (z.B. Verbindlichkeiten) erfolgen (OFD Frankfurt v. 10.4.2019 – S 2241 A-117-St 213, ofix HE EStG/6/60, Rn. 21, mit Anwachsungs-Beispiel). Der Begriff des Entgelts hat sich damit an einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu orientieren. Die Übertragung ist damit auch dann entgeltlich, wenn dem Übertragenden eine Darlehensforderung eingeräumt wird. Mithin ist von entscheidender Bedeutung, ob die Einbuchung des Wirtschaftsguts gegen ein Fremd- oder Eigenkapitalkonto erfolgt. Auch die Übernahme von Verbindlichkeiten löst ein Entgelt aus. Zu einer teilweisen

Gewinnrealisierung kann es hier indes nur kommen, wenn man der von der Finanzverwaltung vertretenen Trennungstheorie folgt oder die übernommene Verbindlichkeit höher valuiert als der Buchwert des positiven übertragenen Wirtschaftsguts. Da das Entgelt nach wirtschaftlichen Kriterien zu bemessen ist, kann eine Entgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs auch angenommen werden, wenn dem Übertragenden aufgrund der Übertragung ein Pensionsanspruch oder eine typisch stille Beteiligung eingeräumt wird. Schließlich ist vertretbar, eine Entgeltlichkeit anzunehmen, wenn dem Übertragenden eine Forderung in einem anderem, ihm zuzurechnenden Betriebsvermögen eingeräumt wird (Vgl. Rogall/Dreßler, DB 2015, 1981 (1982); Nöcker, DB 2016, 72 (75); zweifelnd Ettinger/März, GmbHR 2016, 154 (157 f.), jeweils zum Begriff von sonstigen Gegenleistungen in Einbringungsfällen). Bei der Übertragung des Wirtschaftsgutes in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft im Wege der verdeckten Einlage handelt es sich dagegen um einen unentgeltlichen Vorgang, wenn die Zuführung auf einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagekonto gutgeschrieben oder handelsrechtlich als Ertrag gebucht wird. Gleiches gilt für eine Einbuchung des übertragenen Wirtschaftsguts auf dem Kapitalkonto II, wenn dieses Eigenkapitalcharakter hat. Etwas anderes gilt aber auch hier, wenn die Einbuchungen auf dem jeweiligen Eigenkapitalkonto mit einer festen Gewinnvorabregelung verbunden wird, die nicht durch sonstige Leistungen des übertragenden Gesellschafters gerechtfertigt werden können.

bb) Streit um Anwendung der Trennungstheorie

Eine Gegenleistung wird, wie dargestellt, auch in der Übernahme von Verbindlichkeiten gesehen. Erreicht die Gegenleistung nicht den Verkehrswert des Wirtschaftsguts, hat dies nach der von der Finanzverwaltung vertretenen Bruttobetrachtung bzw. Trennungstheorie die Aufspaltung der teilentgeltlichen Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang zur Folge.

Beispiel 3: A überträgt ein Grundstück (Buchwert 100.000 €, Verkehrswert 1.000.000 €), welches mit 100.000 € Verbindlichkeiten belastet ist, aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen seiner Tochter T.

Lösung: Übernimmt T die Verbindlichkeiten, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert des Grundstücks eine teilentgeltliche Übertragung vor:

unentgeltlich entgeltlich

900/1.000 = 80 %

□

Buchwertfortführung nach

§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG 100/1.000 = 10 %

□

Veräußerung

Buchwert 90.000 € Veräußerungspreis 100.000 €

Buchwert 10.000 €

laufender Gewinn 90.000 €

Teile der Literatur (Böhme/Forster, BB 2003, 1979; Schulze zur Wiesche, DB 2004, 1388) lehnen die Anwendung der Trennungstheorie unter Hinweis darauf ab, dass auch Verbindlichkeiten – negative – Wirtschaftsgüter sind, die nach § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten übergehen können. Auch der IV. Senat des BFH hat entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden, dass die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft nicht zur Realisierung eines Gewinns führt, wenn das Entgelt den Buchwert nicht übersteigt. Übersteigt der noch valutierende Teil des Darlehens folglich nicht den Buchwert des fremdfinanzierten Wirtschaftsguts, kommt eine Gewinnrealisierung nicht in Betracht. Allerdings hat die Finanzverwaltung auch in diesem Fall bisher Verfahrensruhe angeordnet. Der X. Senat des BFH hatte den Großen Senat zu der Frage angerufen, wie der Gewinn bei teilentgeltlichen Übertragungen eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG) zu ermitteln ist. Das Verfahren vor dem Großen Senat ist mittlerweile eingestellt, da die Finanzverwaltung dem Kläger abgeholfen hat. Die

Finanzverwaltung hält momentan an ihrer Auffassung fest. Aufgrund von inzwischen beim BFH anhängigen Verfahren zur Frage nach der Anwendung der Trennungstheorie (Az. X R 18/18 und X R 19/18) bei teilentgeltlichen Übertragungen können anhängige Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO weiterhin ruhen.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsunsicherheit bietet sich ggf. folgende Gestaltungsalternative an: Im so genannten Ausgliederungsmodell – Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft – lässt sich die mit der Schuldübernahme verbundene Teilentgeltlichkeit dadurch vermeiden, dass die Verbindlichkeiten von der aufnehmenden Ein-Mann-GmbH & Co. KG nicht übernommen werden. Schuldner bleibt unverändert der übertragende Gesellschafter mit der Folge, dass die Verbindlichkeiten aus seinem Sonderbetriebsvermögen bei der bisherigen Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen II bei der aufnehmenden Ein-Mann-GmbH & Co. KG wechseln. Dies folgt aus der mit der unentgeltlichen Übertragung des Einzelwirtschaftsguts verbundenen Schuldumwidmung – die Verbindlichkeit dient nunmehr der Finanzierung der Beteiligung an der Ein-Mann-GmbH & Co. KG. Die Schuldzinsen sind Sonderbetriebsausgaben in der Ein-Mann-GmbH & Co. KG.

Beispiel: F ist alleiniger Kommanditist einer A-GmbH & Co. KG. Er hatte der Gesellschaft ein Grundstück unentgeltlich überlassen. Der Erwerb des Grundstücks war fremdfinanziert. F übertrug zum 1.1.2017 das Grundstück unentgeltlich nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen der B-GmbH & Co. KG, an der F zu 70% beteiligt war. Die Darlehensverbindlichkeit wurde nicht in das Gesamthandsvermögen der B-GmbH & Co. KG übertragen.

Lösung: Nach Auffassung der Finanzverwaltung war das Darlehen in diesem Fall nur noch zu 70% betrieblich veranlasst. Nach Auffassung des BFH stellt die Verbindlichkeit dagegen in vollem Umfang Sonderbetriebsvermögen des F bei der B-GmbH & Co. KG dar, da der Finanzierungszusammenhang der Verbindlichkeit mit dem Wirtschaftsgut durch die Einlage in das Gesamthandsvermögen nicht verloren gegangen sei.

Unerheblich sei daher auch, dass das Grundstück nach der Übertragung auf die B-GmbH & Co. KG dem F nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nur in Höhe von 70% zuzurechnen sei.

Alternativ kann die mit der Schuldübernahme verbundene Realisierung der stillen Reserven durch Rücklagenbildung nach § 6b EStG und deren Übertragung auf die von der Ein-Mann-GmbH & Co. KG aufgewendeten Anschaffungskosten neutralisiert werden.

2.2.2.2 Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten

In den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG kann die Übertragung alternativ gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten in das oder aus dem Gesamthandsvermögen erfolgen. Die insofern gebotene Abgrenzung zwischen Beteiligungs- und Darlehenskonto richtet sich nach den Grundsätzen, welche die Rechtsprechung zu § 15a EStG aufgestellt hat. Wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Eigenkapitalkontos ist, dass darauf nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen auch Verluste gebucht werden.

Nach neuerer Rechtsprechung des BFH ist die ausschließliche Einbuchung des Wirtschaftsguts über das Kapitalkonto II als Einlage und nicht als entgeltliches Geschäft zu behandeln (BFH, Urteile v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607). Damit hat der BFH in diesen Urteilen ausdrücklich der nunmehr überholten Rechtsauffassung der Finanzverwaltung widersprochen. Nach Auffassung des BFH sind Einbringungen in Personengesellschaften gegen Buchung auf einem Gesellschafterkonto nur dann entgeltliche Vorgänge und führen nur dann zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, wenn ein Kapitalkonto angesprochen wird, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, richten. Das ist in der Regel das Kapitalkonto I. Danach führt jedenfalls die ausschließliche Buchung auf dem Kapitalkonto II nicht zu einem entgeltlichen Vorgang und damit nicht zur Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern ist als (unentgeltliche) Einlage zu behandeln. Die BFH-Urteile sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die ältere Auffassung der

Finanzverwaltung ist 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.

2.2.3 (Rückwirkender) Ansatz des Teilwertes

2.2.3.1 Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG

Nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist rückwirkend (verfahrensrechtlich auf Grundlage von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, wenn das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen wird. Diese Sperrfrist beginnt mit dem Tag der Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden (Eingangsdatum beim Finanzamt) für den Veranlagungszeitraum der Übertragung. Tag der Übertragung ist der Tag, an dem vereinbarungsgemäß das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. In der Übertragungsvereinbarung sollten vor dem Hintergrund dieser Regelung die Rechte und Pflichten des Übernehmers und Übergebers für den Fall der vorzeitigen Veräußerung oder Entnahme genau geregelt werden, denn die durch den Übernehmer ausgelöste Steuerbelastung trifft diesen nicht selbst (hier entstehen vielmehr nur steuerliche Vorteile: höhere AfA, geringerer Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn), sondern den Übertragenden. Keine Sperrfristverletzung löst die erneute Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu Buchwerten aus; vielmehr beginnt für diese Übertragung eine erneute Sperrfrist. Bei einer nachfolgenden Überführung nach § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG liegt ebenfalls keine Verletzung der Sperrfrist vor; vielmehr läuft hier die ursprüngliche Sperrfrist weiter. Der Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist des Weiteren nicht eröffnet, wenn bei einer Realteilung für die übertragenen Wirtschaftsgüter eine neue Sperrfrist ausgelöst wird oder wenn das Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt (Zerstörung, Untergang, etc.) aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Sperrfristverletzend sind dagegen Einbringungen und Formwechsel nach §§ 20, 24, 25 UmwStG, da es sich um – wenn auch möglicherweise buchwertprivilegierte – Veräußerungen handelt. Gleiches gilt für

„fiktive“ Entnahmen i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und „fiktive“ Veräußerungen i.S.v. § 12 Abs. 1 KStG.

Nach § 6 Abs. 3 Satz 4 EStG kommt es nicht zu einem rückwirkenden Ansatz des Teilwerts, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Aufstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind. Gemeint sind Korrekturen der Gesamthandsbilanz. Mithin greift die Ausnahme nicht bei Übertragungen aus dem Gesamthandsvermögen in Einzel- oder Sonderbetriebsvermögen. Gleiches gilt für Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG. Mit dem Wortlaut der Vorschrift ist auf der anderen Seite vereinbar, bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Zuordnung von stillen Reserven in einer Ergänzungsrechnung ausreichen zu lassen. Hierfür sprechen überdies systematische Erwägungen (keine Schlechterstellung aufgrund Wahl der Gewinnermittlungsart) sowie der Zweck der Ausnahmeregelung. Denn auch bei einem Ausweis der stillen Reserven in einer Ergänzungsrechnung ist sichergestellt, dass die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven in der Person des übertragenden Mitunternehmers versteuert werden. Noch nicht abschließend geklärt ist, ob eine Ergänzungsbilanz nachgereicht werden kann, um die Rechtsfolgen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ausschließen zu können. Nach überzeugender Ansicht unterliegt die Nachholung nicht den Regeln der Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG, wenn zuvor eine Bilanz mit Buchwerten eingereicht worden ist. Die Nachreichung ist somit in offenen Fällen noch möglich.

Der BFH hatte bereits im Jahr 2013 entschieden, dass bei Einbringung eines Wirtschaftsguts durch den an einer KG zu 100 % beteiligten Kommanditisten (Einmann-GmbH & Co. KG) die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG nicht dadurch rückwirkend aufgehoben wird, dass die KG – bei unveränderten Beteiligungsverhältnissen – das Wirtschaftsgut innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG veräußert. Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut in der Gesamthandsbilanz der KG mit dem bisherigen Buchwert ausgewiesen wurde und deshalb für den Einbringenden keine negative Ergänzungsbilanz erstellt worden ist. Mit Urteil vom 26.6.2014 hat der IV. Senat dies auch für die Fälle bestätigt, in denen

ein Wirtschaftsgut durch den an einer KG zu 100% beteiligten Kommanditisten (ebenfalls Einmann-GmbH & Co. KG) aus dessen Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen derselben KG übertragen wird. Da beide Urteile zwischenzeitlich beanstandungslos im BStBl. veröffentlicht worden sind, war an sich davon auszugehen, dass auch nach Auffassung der Finanzverwaltung bei Übertragungen auf eine Einmann-GmbH & Co. KG die Anwendung der Sperrfrist vermieden werden kann. Die OFD Frankfurt hat indes kürzlich erneut die Gegenauffassung vertreten. Diese Auffassung ist weder mit dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG noch seiner Zielrichtung vereinbar.

2.2.3.2 Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 5 und 6 EStG

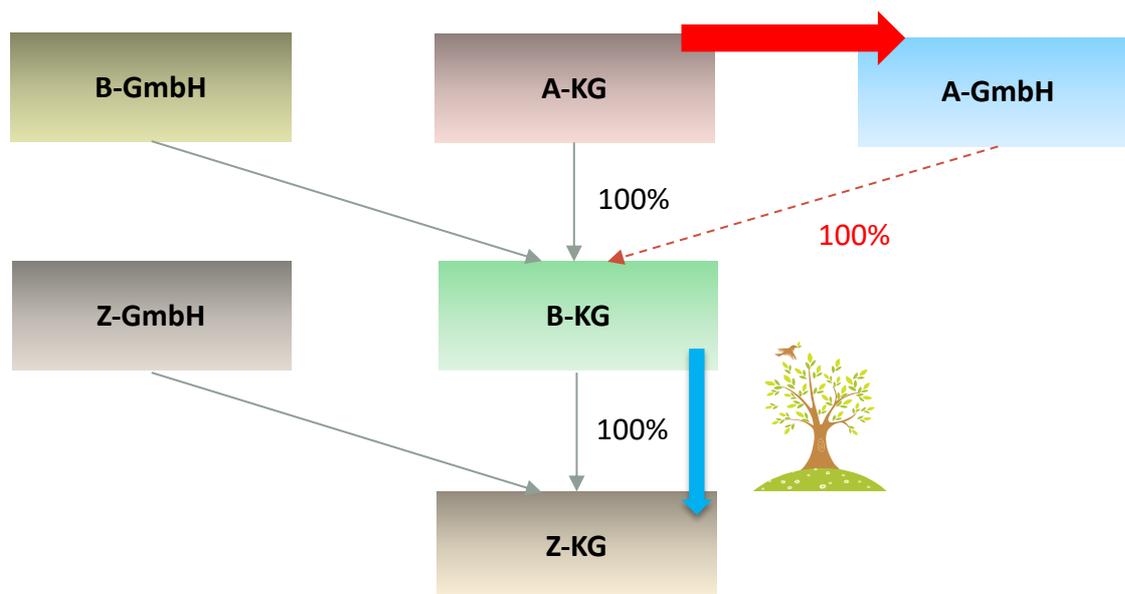
Der Teilwert ist nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG auch anzusetzen, soweit bei der Übertragung der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar (über eine Mitunternehmerschaft) begründet wird oder sich dieser erhöht. Dies ist ausgeschlossen, wenn die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zu 100% vermögensmäßig am Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist und die Übertragung des Wirtschaftsguts aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen dieses Körperschaftsteuersubjekts in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft oder umgekehrt erfolgt. Gleiches gilt, wenn die Körperschaft nicht am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, auf die das Wirtschaftsgut übertragen wird oder wenn sich durch die Übertragung ihr ideeller Anteil am Wirtschaftsgut verringert. Dagegen stellt die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen einer Körperschaft in das Sonderbetriebsvermögen einer anderen Körperschaft bei derselben Mitunternehmerschaft nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG nach Auffassung der Finanzverwaltung einen Anwendungsfall von § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG dar. Dies entspricht dem Wortlaut der Regelung, nicht aber ihrem Zweck, den Übergang von stillen Reserven von natürlichen Personen auf Körperschaftsteuersubjekte zu verhindern. Die Erstellung einer Ergänzungsbilanz ändert dagegen an den Rechtsfolgen des § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG nichts, da die Vorschrift im Gegensatz zu § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG insoweit keine Ausnahme zulässt (OFD Frankfurt v. 10.4.2019 –

S 2241 A-117-St 213, ofix HE EStG/6/60, Rn. 28; Kulosa, in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 6 Rn. 724; a.A. Kloster/Kloster, GmbHR 2002, 717 (730); Groh, DB 2003, 1403 (1407)).

Schließlich ist nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung ebenfalls der Teilwert anzusetzen, soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Die Regelung gilt insbesondere in Umwandlungsfällen (z.B. in den Fällen der §§ 20, 25 UmwStG) und ggf. bei Anwachsung des Vermögens auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse. Für den Bereich von Umwandlungen ist diese Lesart kürzlich durch das FG Niedersachsen bestätigt worden.

Beispiel (vereinfacht nach FG Niedersachsen v. 26.10.2018 – 3 K 173/16):

Nach der Einbringung eines WG zum Buchwert durch die B-KG wurde ihre Gesellschafterin innerhalb der 7-Jahresfrist in eine GmbH umgewandelt (Formwechsel).

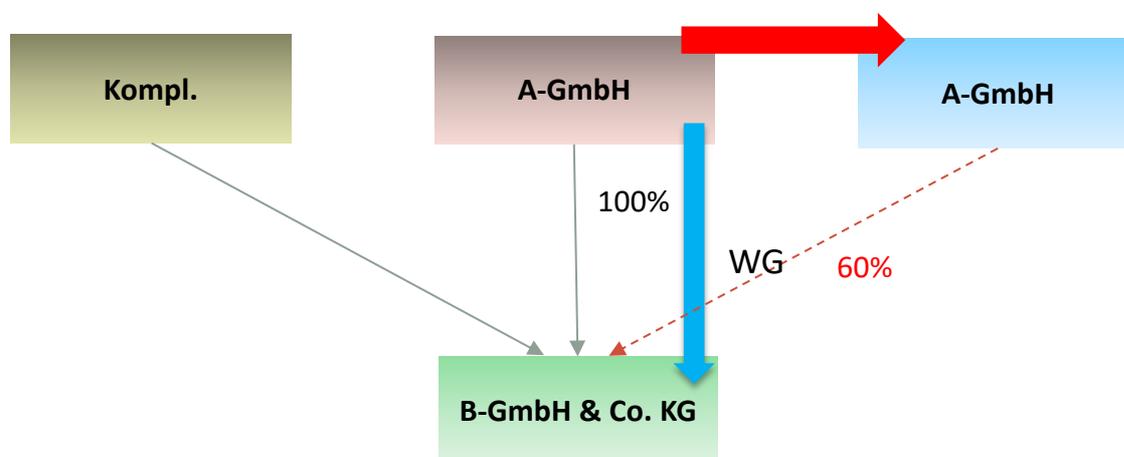


Entscheidung des FG Niedersachsen (a.a.O.):

- Begründung eines Anteils auch ohne Rechtsträgerwechsel bei einem Formwechsel möglich (a.A. Rogall/Gerner, Ubg 2012, 81).
- Keine **teleologische Reduktion** der Norm möglich (str.).
- **Buchwertverknüpfung** nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG steht § 6 Abs. 5 S. 6 EStG nicht entgegen.
- Suspendierung von § 6 Abs. 5 S. 6 EStG ist im Streitfall auch nicht deswegen gerechtfertigt, weil das UmwStG für die formwechselnde Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eine eigene siebenjährige **Sperrfristregelung in § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** enthält (a.A. Ortmann-Babel/Bolik/Wernicke, SteuK 2011, 335).
- Rev. BFH IV R 36/18.

Sachverhalt (vereinfacht nach FG München v. 10.7.2019 – 7 K 1253/17):

Die A-GmbH war alleinige Kommanditistin der B-GmbH & Co. KG („B KG“) und als solche zu 100% am Vermögen der B-KG beteiligt. Mit Wirkung zum 1.1.2011 brachte die A-GmbH Wirtschaftsgüter zu Buchwerten gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten in die B-KG gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG ein. Anschließend veräußerte die A-GmbH in 2011 und 2014 in mehreren Tranchen ihre gesamte Kommanditbeteiligung an der B-KG zu 40 % auf natürliche Personen und zu 60 % an die C-AG.



Behandlung durch das FA:

- Ein vorrangiger Anwendungsfall des **§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG** liegt nicht vor, weil die Klägerin **bereits zu 100% vermögensmäßig** an der D-GmbH & Co. KG beteiligt war (vgl. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 29).
- Das FA vertrat die Auffassung, dass durch die Veräußerung der 60 %-Kommanditbeteiligung an die C-AG der Tatbestand des **§ 6 Abs. 5 S. 6 EStG** erfüllt sei und somit insoweit rückwirkend zum 1.1.2011 stille Reserven in den eingebrachten Wirtschaftsgütern aufzudecken seien.
- Diese Regelung gelte nach ihrem Wortlaut auch bei einer (fremdüblichen) Veräußerung der Anteile an der Personengesellschaft zum gemeinen Wert.
- Der Wortlaut „**aus einem anderen Grund**“ umfasse jede der Buchwertübertragung nachfolgende mittelbare oder unmittelbare Beteiligung einer Körperschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut.
- Das Gesetz unterscheide dabei nicht nach der Art der Übertragung.

Entscheidung des FG München (a.a.O.)

- Das FG München teilte dieses Verständnis im entschiedenen Fall nicht. Zwar erfülle die Veräußerung der 60%-Kommanditbeteiligung bei reiner Wortlautauslegung den Tatbestand des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG.
- Nach dem reinen Wortlaut ist somit unerheblich, auf welchem zivilrechtlichen Weg sich die nachträgliche Begründung oder Erhöhung des Anteils vollzieht.
- Die Regelung sei jedoch in Fällen wie dem vorliegenden **teleologisch zu reduzieren**.
- Der Gesetzgeber wollte ausweislich der **Gesetzesbegründung** mit der Einführung des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG u. a. Gestaltungen verhindern, bei denen stille Reserven zunächst auf Kapitalgesellschaften übertragen und sodann die Anteile an diesen Kapitalgesellschaften durch Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. der Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b KStG veräußert werden.

Hinweise:

- **GIA.** *Weiss/Brühl* DB 2020, 914; *Leidel/Rosenfelder* BB 2020, 1517; **a.A.** Schmidt/*Kulosa* § 6 Rn. 840: Wortlaut differenziert nicht.
- **Revisionsverfahren** anhängig unter XI R 20/19.

2.3 Umsatzsteuerliche Folgen der Übertragung

2.3.1 Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG

Bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten liegt ein umsatzsteuerbarer tauschähnlicher Umsatz nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor. Voraussetzung hierfür ist, dass die Übertragung aus Sicht des Gesellschafters keine Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG darstellt. Insoweit können sich u.a. Abgrenzungsprobleme ergeben, wenn Gegenstand der Übertragung eine bisher nicht von der Personengesellschaft genutzte vermietete Immobilie ist. Hier kann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen angenommen werden, wenn mit der Immobilie auch die entsprechenden Mietverträge auf die Personengesellschaft übertragen werden. Mithin kann eine Geschäftsveräußerung nicht angenommen werden, wenn das bisherige Vermietungsunternehmen nicht von der Personengesellschaft fortgeführt wird, was der Fall ist, wenn die jeweilige Immobilie von ihr nach der Übertragung zu eigenen Zwecken genutzt wird.

Werden nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragen, die nicht im Wege einer Geschäftsveräußerung im Ganzen übertragen werden, liegt seitens des übertragenden Gesellschafters ein tauschähnlicher Umsatz vor. Die Gegenleistung besteht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten. Die Bemessungsgrundlage bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung. Dies ist aber nicht der gemeine Wert der Gesellschaftsrechte. Der Wert der Tausch-Gegenleistung ist vielmehr in richtlinienkonformer Auslegung der Wert, den der Empfänger der Dienstleistung, die die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen darstellt, den Dienstleistungen beimisst, die er sich verschaffen will und dem Betrag entsprechen, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist. Dies sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des übertragenen Wirtschaftsguts. Die sich auf dieser Grundlage ergebende Umsatzsteuer muss der übertragende Gesellschafter der aufnehmenden

Personengesellschaft in Rechnung stellen. Diese ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Erfolgt die Übertragung des Wirtschaftsguts unentgeltlich, liegt darin eine unentgeltliche Wertabgabe im übertragenden Unternehmen i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, wenn das übertragende Unternehmen zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen ist (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Die unentgeltliche Wertabgabe ist steuerbar und in der Regel auch umsatzsteuerpflichtig. Da eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis hier ausscheidet, scheidet ein Vorsteuerabzug der aufnehmenden Personengesellschaft aus. Insoweit ist die unentgeltliche Übertragung des Wirtschaftsguts aus umsatzsteuerlicher Sicht nachteilig gegenüber einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

2.3.2 Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG

Bei Übertragungen zwischen Sonder- und Gesamthandsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten kann es sich wiederum um einen tauschähnlichen Umsatz i.S.d. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG handeln. Voraussetzung ist allerdings, dass das aus dem Sonderbetriebsvermögen übertragene Wirtschaftsgut zu einem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen gehört hat, es also vor der Übertragung entgeltlich zur Nutzung an die Personengesellschaft überlassen wurde. Im nächsten Schritt ist dann zu prüfen, ob die Übertragung als Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG nicht steuerbar ist. Die Nichtsteuerbarkeit von Umsätzen gem. § 1 Abs. 1a Sätze 1 und 2 UStG setzt voraus, dass ein Unternehmer sein Unternehmen oder seinen in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft einbringt und der Erwerber Unternehmer ist, der für sein Unternehmen empfängt. Erforderlich ist die Übertragung der materiellen und ggf. immateriellen Bestandteile eines Geschäftsbetriebs oder selbständigen Unternehmensteils, die zusammengenommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Diese Voraussetzungen sind jedenfalls bei Übertragung des gesamten Sonderbetriebsvermögens erfüllt. Außerdem kann auch ein einzelnes Wirtschaftsgut

Gegenstand einer Geschäftsveräußerung sein. Folglich führt die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung, wenn mit dem Grundstück gleichzeitig die Miet- oder Pachtverträge und damit das Unternehmen „vermietetes oder verpachtetes Grundstück“ übertragen wird.

Erfolgt die Übertragung unentgeltlich, handelt es sich um Unternehmen i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, wenn das übertragende Unternehmen zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen ist (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Dies gilt im Übrigen auch für den Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG. Auch hier kann aber eine Nichtsteuerbarkeit der Übertragung aus § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG resultieren.

Wird ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens gegen Minderung von Gesellschaftsrechten in das Sonderbetriebsvermögen übertragen, liegt schließlich ein umsatzsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Erfolgt die Übertragung unentgeltlich, liegt wiederum eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 UStG vor.

2.4 Grunderwerb- und schenkungssteuerliche Aspekte

2.4.1 Grunderwerbsteuer

Werden inländische Grundstücke nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen, liegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang vor. Gleiches gilt für die „Auskehrung“ eines Grundstücks aus einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter. Im nächsten Schritt ist zu prüfen, ob eine Besteuerungsausnahme nach § 3 GrEStG greift. Für Übertragungen innerhalb von Familiengesellschaften sind insoweit insbesondere dessen Nr. 4 (Grundstückserwerb durch Ehegatten oder Lebenspartner des Veräußerers) und Nr. 6 (Erwerb durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind oder deren Verwandtschaft durch die Annahme als Kind bürgerlich-rechtlich erloschen ist) relevant. Erfolgt die Übertragung unentgeltlich greift § 3 Nr. 2 GrEStG, wonach Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes von der Besteuerung ausgenommen sind. Dagegen findet § 6a Satz 1 GrEStG grds. keine Anwendung, da die Übertragung bzw.

Einbringung von Grundstücken unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG fällt und dieser Erwerbsvorgang nach dem Wortlaut der Konzernklausel nicht erfasst ist.

Geht das Grundstück von einem Alleineigentümer auf die Personengesellschaft über, wird die Grunderwerbsteuer nach § 5 Abs. 2 GrEStG in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand nicht beteiligt ist. Der Anteil am Vermögen bezeichnet zum einen die sachenrechtliche (dingliche) unmittelbare Mitberechtigung des grundstücksübertragenden bzw. -übernehmenden Gesellschafters am Gesamthandsvermögen, die sich aus der Stellung als Gesamthänder ableitet, und zum anderen die vermögensmäßige Beteiligung an der Gesamthand bzw. am Grundstück. Die Steuerbefreiung ist nach § 5 Abs. 3 GrEStG allerdings insoweit nicht anzuwenden, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert. Eine Verminderung des Anteils am Vermögen liegt vor, wenn der Gesamthänder entweder seine unmittelbare dingliche Mitberechtigung am Gesamthandsvermögen, die sich aus der Stellung als Gesamthänder ableitet, verliert oder sich seine vermögensmäßige Beteiligung an der Gesamthand bzw. am Grundstück verringert. Die Vorschrift des § 5 Abs. 3 GrEStG ist allerdings einschränkend dahingehend auszulegen, dass – trotz der Aufgabe der gesamthänderischen Mitberechtigung oder der Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung des grundstückseinbringenden Gesamthänders – die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG nicht entfällt, wenn die vom Gesetz geforderte Steuerumgehung objektiv ausgeschlossen ist.

Im umgekehrten Fall (Übergang des Grundstücks von einer Gesamthand in das Alleineigentum an der Gesamthand beteiligten Person) wird die Grunderwerbsteuer nach § 6 Abs. 2 Satz 1 GrEStG in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Erwerber am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Allerdings gilt die Befreiung nach § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG insoweit nicht, als ein Gesamthänder innerhalb von fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesamthand durch Rechtsgeschäft und Lebenden erworben hat. Diese Vorschaltfrist betrifft insbesondere Umwandlungsvorgänge (insbesondere Verschmelzung, Spaltung und Formwechsel)

sowie gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen. Schließlich ist die Befreiung außerdem nach § 6 Abs. 4 Satz 2 GrEStG insoweit nicht anzuwenden, als die vom Beteiligungsverhältnis abweichende Auseinandersetzungsquote innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Auflösung der Gesamthand vereinbart worden ist. Bei der Berechnung der fünfjährigen Sperrfristen des § 6 Abs. 4 GrEStG ist zum einen auf den Zeitpunkt des Anteilerwerbs bzw. der Vereinbarung einer abweichenden Auseinandersetzungsquote und zum anderen auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs in Bezug auf das betreffende Grundstück abzustellen.

Löst der Übertragungsvorgang nach den beschriebenen Grundsätzen Grunderwerbsteuer aus, wird diese gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG nach den Grundbesitzwerten i.S.d. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG bemessen, da der Übertragungsvorgang als „Erwerbsvorgang auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage“ anzusehen ist.

2.4.2 Schenkungsteuer

Die Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG können ggf. schenkungsteuerpflichtig sein. Insoweit ordnet § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an, dass als Schenkungen unter Lebenden alle freigebigen Zuwendungen unter Lebenden gelten, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn der Zuwendende auf Kosten seines Vermögens den Bedachten bereichert (sog bereichernde Zuwendung) und er diese Bereicherung willentlich unentgeltlich tätigt (sog Wille zur Freigebigkeit). Eine bereichernde Zuwendung in diesem Sinne scheidet aus, wenn es nicht zu einer interpersonellen Übertragung von stillen Reserven kommt. Erfolgt die Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG folglich gegen die Gewährung von (angemessenen) Gesellschaftsrechten, scheidet die Anwendung von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG grds. aus.

Beispiel 5: A überträgt ein Grundstück (Verkehrswert: 500.000 EUR) in das Gesamthandsvermögen der AB-GmbH & Co. KG, an der A und B zu 50% zu beteiligt sind.

Lösung: Wird das Grundstück über das Kapitalkonto I des Gesellschafters mit einem Wert von 500.000 EUR eingebucht, scheidet eine Schenkungsteuerpflicht von vornherein aus; erfolgt die Einbuchung ausschließlich über das Kapitalkonto II des A, liegt ertragsteuerlich zwar eine unentgeltliche Übertragung vor, es kommt aber nicht zu einer Übertragung von stillen Reserven auf B, da das Kapitalkonto II nur A zuzurechnen ist. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kann aber – vorbehaltlich eines entsprechenden Freigebigkeitwillens – erfüllt sein, wenn der Wert des Grundstücks beispielsweise mit 100.000 EUR auf dem Kapitalkonto I, mit 300.000 EUR auf dem Kapitalkonto II des A und zu 100.000 EUR auf der gesamthänderisch gebundenen Rücklage gegengebucht wird. Ertragsteuerlich liegt zwar insgesamt ein Vorgang gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor. Schenkungsteuerlich kommt es aber in Höhe von 10% (50.000 EUR/500.000 EUR) zu einer interpersonellen Verschiebung der stillen Reserven von A auf B, der zu 50% an der gesamthänderisch gebundenen Rücklage beteiligt ist. Ebenso kann es zu einer Übertragung von stillen Reserven auf B kommen, wenn das Grundstück beispielsweise nur mit einem Wert von 100.000 EUR auf dem Kapitalkonto I des A eingebucht wird. Es würden dann 40% (200.000 EUR/500.000 EUR) der stillen Reserven auf B übertragen werden. Im Anwendungsbereich von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG können die Rechtsfolgen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG folglich dadurch vermieden werden, dass (1) ein angemessener Wert der Übertragung zugrunde gelegt und die jeweiligen Buchungen über die Kapitalkonten I und II abgewickelt werden.

Liegt nach den dargestellten Grundsätzen (teilweise) eine interpersonelle Übertragung von stillen Reserven vor (Gewährung zu niedriger Gesellschaftsrechte, Abwicklungen der Übertragung über die gesamthänderisch gebundene Rücklage, Fälle des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG), scheidet die Annahme eines schenkungsteuerpflichtigen Vorgangs nur aus, wenn kein Wille zur Freigebigkeit vorliegt. M.E. wird in von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG erfassten Fällen ein Wille zur Freigebigkeit (so gut wie) immer unterstellt werden können. Bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG ist der Bereicherungswille ebenfalls grds. anzunehmen, insbesondere wenn Zuwendender und Bedachter – was der Regelfall sein dürfte – in einem engen persönlichen Näheverhältnis zueinander stehen. Ein gegenteiliges Ergebnis ist nur in

den wenigen Fällen zu bejahen, in welchen die Gesellschaft ansonsten infolge Illiquidität oder Überschuldung insolvent würde.

2.5 Übertragungen zwischen Gesamthandsvermögen

2.5.1 Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bzw. § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG analog?

Übertragungen zwischen den Gesamthandsvermögen beteiligungsidentischer Schwesterpersonengesellschaften dürfen nach Auffassung des I. Senats des BFH und der Finanzverwaltung nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG mit dem Buchwert angesetzt werden (Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; BMF v. 29.10.2010, BStBl. I 2010, 1206; BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 18 Satz 2; glA Wißborn, NWB 2010, 4275; Gosch, DStR 2010, 1173 (1175); Brandenburg, FR 2010, 731). Über die verfassungsrechtliche Problematik der Frage liegt ein anhängiges Verfahren beim Bundesverfassungsgericht vor. Nach Auffassung des IV. Senats des BFH ist die Buchwertfortführung in analoger Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG möglich (BFH, Beschluss v. 15.4.2010 – IV B 105/09, BStBl. II 2010, 971, mit Anm. Koch, BB 2010, 1466; Siegmund/Ungemach, NWB 2010, 2206; Wacker, NWB 2010, 2383, 2388; vgl. Aussetzungsbeschluss des BFH vom 27.12.2013 – IV R 28/12), was in der Literatur überwiegend geteilt wird. Für diese Auffassung spricht, dass es in der Tat mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG zu entnehmenden Gebot der Folgerichtigkeit nicht zu vereinbaren ist, für die Übertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften keine Buchwertfortführung zuzulassen, obgleich § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in zahlreichen anderen Fällen, in denen stille Reserven (sogar) auf ein anderes Rechtssubjekt überspringen, eine Steuerneutralität ermöglicht. Dieser Gedanke trägt allerdings nur bei Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften und nicht bei Übertragungen zwischen nur teilweise personenidentischen Personengesellschaften. Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG verstößt nach der hier vertretenen Auffassung allerdings nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da sie in verfassungskonformer Weise angewandt werden kann. Hierzu ist keine analoge Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG erforderlich, die im Übrigen Übertragungen zwischen Schwestergesellschaften privilegieren würde, da bei Überführungen nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nicht greift. Auch spricht gegen die Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG, dass dort

Überführungen ohne Rechtsträgerwechsel geregelt werden, was bei der Übertragung zwischen Gesamthandsvermögen zweifelsfrei nicht der Fall ist. Vorzugswürdig erscheint vor diesem Hintergrund, dem Steuerpflichtigen eine doppelte Nutzung von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG einzuräumen.

2.5.2 Doppelte Nutzung von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG

In diesem Fall geht es um die Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in das Allein- oder Bruchteilseigentum des/der Gesellschafter(s) und damit in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei der abgebenden oder der aufnehmenden Personengesellschaft und die sich daran anschließende Übertragung in das Gesamthandsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft. Beide Vorgänge sind nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert möglich. Nach dem Rechtsgedanken der Abkürzung des Vertragsweges wird diese Gestaltung auch bei unmittelbarer Übertragung in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft als gegeben angesehen. Nach früherer Verwaltungsauffassung könnten der Buchwertfortführung bei einer solchen Kettenübertragung zwar die Gesamtplanrechtsprechung oder andere missbräuchliche Gestaltungen i. S. des § 42 AO entgegenstehen (Vgl. auch BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 20). Dies passt allerdings erstens nicht zu den jüngsten Entscheidungen des BFH, der der Gesamtplanrechtsprechung deutlich engere Grenzen gesetzt hat (vgl. jetzt BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291). Und zweitens zwingt, wie bereits dargestellt, eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift dazu, Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zu ermöglichen. Anderenfalls erscheint § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG als nicht mit dem Gebot der Folgerichtigkeit vereinbar.

3 Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften Gestaltungen - § 6b EStG-Modell u.a.

3.1 Grundlagen

Möglich ist des Weiteren die gewinnrealisierende Veräußerung des Wirtschaftsguts mit anschließender Übertragung der durch die Veräußerung realisierten stillen Reserven nach § 6b EStG auf die von der Schwesterpersonengesellschaft aufgewendeten Anschaffungskosten. Nach R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 EStR kann das veräußerte Wirtschaftsgut zugleich das Reinvestitionsgut sein. Veräußert eine Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens an eine andere Personengesellschaft, an der einer ihrer Gesellschafter ebenfalls als Mitunternehmer beteiligt ist, kann der auf den Doppelgesellschafter entfallende Veräußerungsgewinn auch nach Ansicht des BFH unter den Voraussetzungen des § 6b EStG im Umfang des Anteils des Doppelgesellschafters am Gesamthandsvermögen der Schwestergesellschaft auf die Anschaffungskosten des nämlichen Wirtschaftsguts übertragen werden. Der nach § 6b EStG übertragbare Gewinn ergibt sich aus dem Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. Bei der danach erforderlichen Ermittlung des fiktiven Buchwerts auf den Zeitpunkt der Veräußerung sind alle Bewertungsregeln des § 6 EStG zu beachten, auch die Regelungen zur Wertaufholung. Zu beachten ist allerdings, dass die Rücklage nach § 6b EStG vor der Anschaffung oder Herstellung eines Reinvestitionswirtschaftsguts nicht auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden kann.

Bei der Gestaltung des Übertragungsvorgangs ist zu berücksichtigen, dass § 6b Abs. 2 EStG eine Veräußerung voraussetzt; Entnahmen werden von der Vorschrift nicht begünstigt. Vor diesem Hintergrund ist zu empfehlen, vor der Veräußerung ein Wertgutachten einzuholen. Bei der Finanzierung des Kaufpreises muss zudem darauf geachtet werden, dass die erwerbende Schwestergesellschaft tatsächlich wirtschaftlich mit dem Kaufpreis belastet wird. Eine derartige wirtschaftliche Belastung kann insbesondere dann fraglich sein, wenn die Kaufpreisforderungen zu

fremdunüblichen Bedingungen (insbesondere ohne Sicherheiten) gestundet werden oder in einem zeitlichen Zusammenhang der Restkaufpreis aus der veräußernden Mitunternehmerschaft entnommen, in die erwerbende Mitunternehmerschaft eingelegt wird, und sodann wieder an den Veräußerer als vermeintliche Kaufpreistilgung zurückfließt. Vorzugswürdig erscheint es, die Erwerberin mit einer starken Eigenkapitalbasis auszustatten, so dass sie den Kaufpreis entweder mit Eigenkapital oder mit einem Bankkredit finanzieren kann, wobei die Darlehenstilgung aus von der Erwerberin generierten Mitteln erfolgen sollte.

Noch nicht abschließend geklärt ist, ob Gestaltungen nach § 6b EStG auch in Betracht kommen, wenn die Übertragung zwischen den Schwestergesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

Beispiel 6:

A und B führen in der Rechtsform einer GbR einen Betrieb, zu dessen Betriebsvermögen ein Grundstück gehört. Dieses Grundstück soll aus dem Gesamthandsvermögen der GbR in eine neu gegründete GmbH & Co. KG (die Kommanditanteile halten die Ehegatten zu jeweils 50 %) übertragen werden. Die Übertragung soll gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an A und B erfolgen (Buchung auf dem jeweiligen Kapitalkonto I von A und B bei der GmbH & Co. KG).

Lösung:

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist eine Anwendung von § 6b EStG in diesem Fall nicht möglich. Begründet wird dies damit, dass im Ergebnis nur eine „Verschiebung“ von bisher schon bestehenden Gesellschaftsrechten (hier bei der GbR) und gerade keine Gewährung von zusätzlichen (neuen) Gesellschaftsrechten (hier bei der GmbH & Co. KG) vorliege. Folglich fehle es an einem tausch- oder veräußerungsähnlichen Vorgangs. Diese Auffassung überzeugt nicht. Der Fall ist vielmehr genauso zu behandeln wie eine Barzahlung der aufnehmenden an die übertragende Gesellschaft. Denn auch dort kommt es zu einer Verschiebung der liquiden Mittel. Es ist kein einleuchtender Grund ersichtlich, die beiden Konstellationen unterschiedlich zu behandeln.

Schließlich ist auch die Durchführung eines gemischten Einbringungs- und **Realteilungs-Modells** zur Übertragung von Wirtschaftsgütern von einem Gesamthandsvermögen in ein anderes Gesamthandsvermögen möglich. Bei diesem Modell werden die jeweiligen Mitunternehmeranteile zunächst in neue gegründete (Einmann-)GmbH & Co. KGs der bisherigen Gesellschafter nach § 24 UmwStG eingebracht, so dass diese Mitunternehmer der Gesellschaft werden. Sodann wird die alte Personengesellschaft nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG realgeteilt, und die Wirtschaftsgüter werden im Wege dieser Realteilung auf die neu gegründeten GmbH & Co. KGs übertragen, z.B. um die Gewerblichkeit des Betriebsvermögens auf Grundlage von § 15 Abs. 3 Nr. 3 EStG zu erhalten. Nach Auffassung des BFH steht die vorherige Einbringung der Anteile an der Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften einer Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren. Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung an.

3.2 Hinweise zu Gestaltungen mit § 6b EStG

3.2.1 § 6b EStG als Gestaltungsmöglichkeit

In der Praxis ergibt sich häufig das Gestaltungsziel, ein Wirtschaftsgut mit stillen Reserven steuerneutral aus einem Mitunternehmeranteil auszugliedern. In Betracht kommt etwa die Ausgliederung von Grundstücken vor einer anstehenden Umwandlung, vorweggenommenen Erbfolge oder Veräußerung.

Um Wirtschaftsgüter von einem Gesamthandsvermögen in ein anderes (ggf. beteiligungsidentisches) Gesamthandsvermögen zu übertragen, kann an eine Veräußerung gedacht werden, wenn es sich um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt, die nach § 6b Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, Abs. 10 Satz 1 EStG begünstigt sind. Diese Gestaltung wird auch von der Finanzverwaltung gebilligt. Nach ihrer Auffassung können begünstigtes Veräußerungsobjekt (bei der übertragenden Personengesellschaft) und begünstigtes Reinvestitionsobjekt (bei der

erwerbenden Personengesellschaft) ein und dasselbe Objekt sein. Diese Auffassung wurde nun durch den BFH bestätigt.

3.2.2 Aktuelle Rechtsprechung:

3.2.2.1 BFH, Urteil vom 9.11.2017 - IV R 19/14

Leitsatz: Veräußert eine Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens an eine andere Personengesellschaft, an der einer ihrer Gesellschafter ebenfalls als Mitunternehmer beteiligt ist, kann der auf den Doppelgesellschafter entfallende Veräußerungsgewinn nach Ansicht des BFH unter den Voraussetzungen des § 6b EStG im Umfang des Anteils des Doppelgesellschafters am Gesamthandsvermögen der Schwestergesellschaft auf die Anschaffungskosten des nämlichen Wirtschaftsguts übertragen werden. Der nach § 6b EStG übertragbare Gewinn ergibt sich aus dem Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. Bei der danach erforderlichen Ermittlung des fiktiven Buchwerts auf den Zeitpunkt der Veräußerung sind alle Bewertungsregeln des § 6 EStG zu beachten, auch die Regelungen zur Wertaufholung.

3.2.2.2 Gestaltung eines sog. § 6b EStG –Modells

Der BFH hatte sich mit einem sog. § 6b EStG -Modell auseinanderzusetzen: Eine KG hatte im Streitjahr 2006 eine ihr gehörende GmbH-Beteiligung an eine beteiligungsidentische Schwester-KG veräußert. Der Veräußerungsgewinn wurde in voller Höhe den Gesellschaftern der KG zugewiesen. Für den als natürliche Person beteiligten Gesellschafter wurde in einer Ergänzungsbilanz ein Posten nach § 6b EStG für die Übertragung des Gewinns auf die Anschaffungskosten der Anteile an der GmbH gebildet. Die Besonderheit des Falls bestand darin, dass im Jahr 1996 eine (dem Umfang nach bedeutsame) Teilwertabschreibung auf die Beteiligung vorgenommen worden war. Nach einer Außenprüfung ging die Finanzverwaltung von der Notwendigkeit einer Wertaufholung für diese Teilwertabschreibung aus. Sie erhöhte deshalb den Buchwert der GmbH-Anteile. Konsequenz daraus war, dass sich der für

eine gewinnneutrale Übertragung nach § 6b EStG zur Verfügung stehende Gewinn minderte und der laufende Gewinn der Gesamthand erhöht wurde.

BFH weist Revision zurück

Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Der BFH hält das angewendete § 6b EStG -Modell zwar ausdrücklich für zulässig. Nach § 6b Abs. 10 Satz 4, Abs. 2 EStG sei als Gewinn allerdings lediglich der Betrag abziehbar und übertragbar, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteige, mit dem das veräußerte Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen gewesen wäre. Auf Grundlage dieser Vorschriften kommt der IV. Senat zu dem Ergebnis, dass Buchwert hierbei der Wert ist, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 EStG anzusetzen ist. Bei der danach erforderlichen Ermittlung des fiktiven Buchwerts auf den Zeitpunkt der Veräußerung seien alle Bewertungsregeln des § 6 EStG zu beachten, auch die Regelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, Nr. 2 Satz 3 EStG zur Wertaufholung.

3.2.2.3 Praxishinweise

Nach der Entscheidung des IV. Senats ist klar, dass die Pflicht zur Werthaufholung dazu führen kann, dass nicht sämtliche stille Reserven des Wirtschaftsguts neutral über Anwendung von § 6b EStG auf Gesellschafter einer Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden können. Für die Gestaltungspraxis ist auf der anderen Seite aber auch relevant, dass die grundsätzliche Anwendungsmöglichkeit des § 6b EStG -Modells nicht in Frage gestellt worden ist. Im Übrigen entspricht es auch der Auffassung der Finanzverwaltung, dass das veräußerte Wirtschaftsgut zugleich das Reinvestitionsgut sein kann.

Sind die Voraussetzungen von § 6b EStG nicht erfüllt, kann auch an eine Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in das Allein- oder Bruchteilseigentum des Gesellschafters oder der Gesellschafter und damit in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei der abgebenden oder der aufnehmenden Personengesellschaft und die anschließende Übertragung in das Gesamthandsvermögen der aufnehmenden Personengesellschaft gedacht werden.

Beide Vorgänge sind nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert möglich. Nach dem Rechtsgedanken der Abkürzung des Vertragswegs wird diese Gestaltung auch bei unmittelbarer Übertragung in das Gesamthandsvermögen der Schwesterpersonengesellschaft als gegeben angesehen. Nach Verwaltungsauffassung könnten der Buchwertfortführung bei einer solchen Kettenübertragung aber die Gesamtplanrechtsprechung oder andere missbräuchliche Gestaltungen i. S. des § 42 AO entgegenstehen. Dies passt allerdings nicht zu den jüngsten Entscheidungen des BFH, der der Gesamtplanrechtsprechung deutlich engere Grenzen gesetzt hat. Die Finanzverwaltung hat sich deshalb dazu entschieden, die Gesamtplanrechtsprechung nicht mehr anzuwenden (BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291 Rn. 40).

3.2.3 BFH v. 22.11.2018 VI R 50/16

Leitsatz

1. Eine Rücklage nach § 6b EStG darf vor der Anschaffung oder Herstellung eines Reinvestitionswirtschaftsguts nicht auf einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen übertragen werden.
2. Ein Veräußerungsgewinn, der in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt worden ist, kann in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen erst in dem Zeitpunkt überführt werden, in dem der Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Reinvestitionswirtschaftsguts des anderen Betriebs vorgenommen wird (Bestätigung von R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR).

Problem: Die Kläger leben im gesetzlichen Güterstand der Gütergemeinschaft. Die Eltern des Klägers waren Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebs, für den sie den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelten. Im Wirtschaftsjahr 2005/2006 hatten die Eltern des Klägers in ihrem landwirtschaftlichen Betrieb aus Grundstücksverkäufen einen Gewinn i.H.v. 344.770,54 € erzielt. In dieser Höhe bildeten sie eine Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG. Diese war nach § 6c Abs. 1 Satz 2 EStG in der Gewinnermittlung des landwirtschaftlichen Normalwirtschaftsjahrs als Betriebsausgabe zum 30.6.2006 abgezogen worden.

Am 30.12.2006 übertrugen die Eltern des Klägers ihren Betrieb der Landwirtschaft unentgeltlich auf den Kläger, der die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG fortsetzte. Die Eltern des Klägers hatten zudem eine Kommanditgesellschaft gegründet. Deren Gesellschaftszweck war die Errichtung und Vermietung von Mehrfamilienhäusern. An der KG waren die Eltern mit einem Anteil von jeweils 50 % als Kommanditisten beteiligt. Am 1.12.2005 übertrugen die Eltern 90 % ihrer Beteiligung an der KG jeweils zu einem Drittel unentgeltlich auf ihre drei Kinder. Zum 1.10.2006 wurden weitere 1,8 % der Kommanditanteile übertragen.

Zum 31.12.2006 wiesen die Eltern des Klägers eine Rücklage i.H.v. 344.770,54 € in ihrer Sonderbilanz bei der KG aus, da sie die im landwirtschaftlichen Betrieb gebildete Rücklage dorthin übertragen wollten. In ihrem Sonderbetriebsvermögen war zudem ein Grundstück, das mit einem Sechsfamilienhaus bebaut war, aktiviert. Dieses war am 30.6.2007 fertiggestellt worden und wurde unentgeltlich an die KG überlassen. Die Rücklage sollte in voller Höhe auf dessen Herstellungskosten übertragen werden.

Am 16.7.2007 wurden schließlich die noch verbliebenen Anteile an der KG unentgeltlich auf die Kinder übertragen. Für diese ergab sich somit nach Vollzug der Übertragungsvorgänge jeweils eine Beteiligung zu einem Drittel. Das Grundstück mit dem Sechsfamilienhaus übertrugen die Eltern des Klägers ebenfalls am 16.7.2007 aus dem Sonderbetriebsvermögen bei der KG auf eine GbR, an der ihre Kinder zu je einem Drittel beteiligt waren. Die GbR übernahm dabei auch ein Darlehen mit einem Bestand von 120.000 €. Das Grundstück wurde weiterhin an die KG unentgeltlich überlassen. Nach einer Außenprüfung bei der KG kam das FA zu der Auffassung, dass die Rücklage nach § 6b EStG in der Sonderbilanz der Eltern des Klägers zum 31.12.2006 nicht anzuerkennen sei. Die Übertragung in ein anderes Betriebsvermögen sei nicht möglich gewesen. Eine Übertragung sei vielmehr nur möglich, wenn diese auf ein anderes, in einem weiteren Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen gehaltenes Wirtschaftsgut erfolge.

Am 31.12.2006 sei das Sechsfamilienhaus jedoch noch nicht fertiggestellt gewesen. Zum Zeitpunkt seiner Fertigstellung sei der landwirtschaftliche Betrieb bereits auf den

Kläger übertragen worden. Daher müsse die Rücklage im Wirtschaftsjahr 2009/2010 aufgelöst werden. Das FA erhöhte entsprechend die Einkünfte des Klägers aus Land- und Forstwirtschaft für das Streitjahr 2009 um die Hälfte des Gewinns aus der Auflösung der Rücklage und nahm einen Gewinnzuschlag vor (§ 6b Abs. 7 EStG). Das FG hat der Klage stattgegeben (FG Münster v. 13.5.2016 – 7 K 716/13 E , EFG 2016, 1164).

Lösung des Gerichts

Der VI. Senat des BFH hat der Revision des FA stattgegeben und die Klage abgewiesen.

Bildung und Auflösung der § 6b-Rücklage: Nach einer Veräußerung u.a. von Grund und Boden seien Steuerpflichtige unter den Bedingungen des § 6b Abs. 4 EStG berechtigt, maximal den dabei entstandenen Gewinn von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter anderer Wirtschaftsgüter im Wirtschaftsjahr der Veräußerung abzuziehen. Soweit kein Abzug vorgenommen worden sei, könne eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG gebildet werden.

§ 6b EStG bei Gewinnermittlung nach § 6c EStG: Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG könne § 6b EStG nach § 6c Abs. 1 Satz 1 EStG entsprechend angewendet werden. Die Bildung der Rücklage sei in diesem Fall als Betriebsausgabe, die Auflösung als Betriebseinnahme zu behandeln. Gemäß § 6b Abs. 7 EStG müsse der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst werde, für jedes volle Wirtschaftsjahr ihres Bestehens um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags erhöht werden.

Bildung der § 6b-Rücklage: Die Eltern des Klägers hätten auch ohne ausdrückliche Vereinbarung eine Mitunternehmerschaft gebildet (BFH v. 14.2.2008 – IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156). Sie hätten den von ihnen erzielten Gewinn aus Grundstücksverkäufen in eine Rücklage nach § 6c EStG i.V.m. § 6b Abs. 3 EStG in ihrem landwirtschaftlichen Betrieb eingestellt.

Keine Übertragung in das SBV bei der KG: Die Rücklage hätten die Eltern des Klägers jedoch nicht mehr in ihr Sonderbetriebsvermögen bei der KG übertragen können. Sie stelle selbst kein Wirtschaftsgut dar, so dass eine Überführung nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG nicht möglich sei.

Mitunternehmerbezogene Betrachtung bei § 6b EStG: Allerdings sei die Rücklage nach § 6b EStG mitunternehmerbezogen zu bilden (BFH v. 9.9.2010 – IV R 22/07, BFH/NV 2011, 31). Damit könne der Abzug eines nach §§ 6b, 6c EStG begünstigten Veräußerungsgewinns nicht nur betriebsbezogen, sondern auch von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einem anderen Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens des Steuerpflichtigen vorgenommen werden. Begünstigt sei auch ein Abzug in Höhe des ideellen Anteils des Steuerpflichtigen an Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einer anderen Personengesellschaft, an der er beteiligt sei (BFH v. 9.11.2017 – IV R 19/14, BStBl. II 2018, 575; Esskandari / Bick, EStB 2018, 82).

Abzug in anderem Betriebsvermögen: Die Eltern des Klägers hätten damit dem Grunde nach die im landwirtschaftlichen Betrieb gebildete Rücklage auch von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens bei der KG abziehen können. Allerdings sei dafür ein begünstigtes Wirtschaftsgut für die Reinvestition erforderlich. Die Rücklage könne nicht „isoliert“, ohne Abzug von den Anschaffungskosten eines begünstigten Wirtschaftsguts, erfolgen.

Erforderliches Reinvestitionsgut: Vielmehr setze die Übertragung nach dem Wortlaut des § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG i.V.m. § 6c Abs. 1 Satz 1 EStG ein Wirtschaftsgut, auf das übertragen werden soll, bereits voraus (BFH v. 10.3.2016 – IV R 41/13, BStBl. II 2016, 984; Hilbertz, EStB 2016, 285). Das Gesetz erlaube hingegen keine Übertragung der Rücklage vor Anschaffung eines Reinvestitionswirtschaftsguts. Insoweit sei der Auffassung der Finanzverwaltung in R 6b.2 Abs. 8 Satz 3 EStR zuzustimmen.

Kein Abzug durch die Eltern des Klägers: Zudem sei keine Übertragung auf das Sechsfamilienhaus der Eltern des Klägers möglich gewesen. Dieses sei nach den (den BFH bindenden) Feststellungen des FG erst im Juni 2007 fertiggestellt worden. Bis zum 31.12.2006 sei damit kein taugliches Reinvestitionsgut vorhanden gewesen, da eine Übertragung der § 6b-Rücklage auf unfertige Gebäude nicht möglich sei.

Übernahme der Rücklage durch Kläger: Durch den unentgeltlichen Übergang des landwirtschaftlichen Betriebs von den Eltern des Klägers auf den Kläger habe dieser die Rücklage übernommen und fortgeführt (BFH v. 23.4.2009 – IV R 9/06, BStBl. II 2010, 664; Formel, EStB 2009, 303). Nur beim Kläger konnte damit eine Übertragung oder auch eine Auflösung der Rücklage vorgenommen werden (BFH v. 22.6.2017 – VI R 84/14, BStBl. II 2018, 171; Weiss, EStB 2017, 337).

Keine Reinvestition durch den Kläger: Eine taugliche Reinvestition durch den Kläger habe jedoch nicht vorgelegen. Damit sei die Rücklage zu Recht zum Abschluss des Wirtschaftsjahres 2009/2010 in vollem Umfang aufgelöst worden. Der daraus resultierende Gewinn und der Zuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG seien zu Recht zur Hälfte im Streitjahr 2009 erfasst worden (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG). Eine Verkürzung des Reinvestitionszeitraums von 4 Jahren durch Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres (§ 8b Satz 2 EStDV) sei abzulehnen.

Keine Unbilligkeit: Der Hilfsantrag auf Ansatz der Einkommensteuer des Streitjahres ohne den Gewinn aus der Auflösung der Rücklage (§ 163 AO) sei unbegründet. Die Überprüfung der Ermessensentscheidung des FA in den durch § 102 FGO gezogenen Grenzen habe keine Fehler ergeben.

Konsequenzen für die Praxis

Die Übertragungsmöglichkeiten der § 6b.2 Abs. 6 ff. EStR geben den Steuerpflichtigen weitere Freiheitsgrade bei der Nutzung einer bestehenden § 6b-Rücklage. Die zeitlichen Anforderungen, die der BFH im Besprechungsurteil bekräftigt, sind allerdings zu beachten. Auch auf einen Billigkeitserweis bei Fehlern in diesem Bereich sollte man nach den Ausführungen des BFH nicht setzen.

Keine Entstrickung aus der Gewerbesteuer: Bei diesen Übertragungsmöglichkeiten ist zu beachten, dass § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG einer möglichen „gewerbesteuerlichen Entstrickung“ Grenzen setzt. Eine solche isolierte Entstrickung für die Gewerbesteuer wird grundsätzlich verneint (s. etwa Tz. 03.18 Abs. 2 des Umwandlungssteuererlasses, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314). Im speziellen Fall des § 6b EStG ist jedoch eine Übertragung auf die Wirtschaftsgüter eines land- und forstwirtschaftlichen oder der selbständigen Arbeit dienenden Betriebs nicht möglich, wenn der Gewinn bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines Gewerbebetriebs entstanden ist (Weiss, Ubg 2017, 95 [99 ff.]).

Beachte: Bei der zeitlichen Dimension des § 6b Abs. 1-9 EStG ist zu beachten, dass eine Übertragung eines begünstigten Veräußerungsgewinns auch auf „im vorangegangenen Wirtschaftsjahr“ angeschaffte oder hergestellte Ersatzwirtschaftsgüter möglich ist (§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG; R 6b.2 Abs. 1 Satz 5 EStR). Bei § 6b Abs. 10 EStG, der Sonderregelung für die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, ist die Übertragung hingegen nur auf im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsobjekte möglich (R 6b.2 Abs. 13 EStR).

Beraterhinweis: Der außerbilanzielle Zuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG stellt eine gravierende Gefahr für die Steuerpflichtigen dar, die durch Bildung der § 6b-Rücklage zunächst einen Veräußerungsgewinn neutralisieren (zur Stellung im Festsetzungsverfahren etwa R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Zeile 5 KStR). Dabei ist der Bezug auf „volle Wirtschaftsjahre“, für die jeweils eine 6 %-Verzinsung erfolgen muss, zu beachten (Siewert, in Frotscher/Geurts, EStG, § 6b EStG Rz. 151, Stand: 9.8.2017).

Höhe des Zinssatzes: Regelungen zur Höhe der Verzinsung sind inzwischen in den Fokus der Diskussion geraten. Insbesondere geht es dabei um

- die Verzinsung nach § 238 Abs. 1 Satz 1 AO (BMF v. 14.12.2018 – IV A 3 - S 0465/18/10005-01 , BStBl. I 2018, 1393),
- die Höhe der Abzinsung nach § 6a Abs. 3 EStG (FG Köln v. 12.10.2017 – 10 K 977/17 , EFG 2018, 287; BVerfG 2 BvL 22/17; Eilers / Bleifeld, Ubg 2018, 65),

- die Höhe der Abzinsung bei unverzinslichen Verbindlichkeiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG ; FG Hamburg v. 31.1.2019 – 2 V 112/18 , BB 2019, 425; Cloer / Holle / Niemeyer, DStR 2019, 347).

§ 6b Abs. 7 EStG soll „zur Vereinfachung“ den „Zinsvorteil typisierend durch einen Gewinnzuschlag“ berücksichtigen (Marchal in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 289. Lieferung 11.2018, § 6b EStG, Rz. 149). Auch insoweit könnte in naher Zukunft eine Überprüfung der Höhe der Strafverzinsung anstehen.

3.3 Weitere Problembereiche und Lösungen

3.3.1 Übertragung zum Verkehrswert

In dem vom BFH entschiedenen Fall war ein Wertgutachten Grundlage des vereinbarten Veräußerungspreises. Die Bedeutung liegt darin, dass § 6b Abs. 2 EStG eine Veräußerung voraussetzt; Entnahmen werden von der Vorschrift nicht begünstigt. Vor diesem Hintergrund ist zu empfehlen, vor der Veräußerung ein Wertgutachten einzuholen.

3.3.2 Bilanzsteuerliche Darstellung der Gewinnübertragung

Wird ein § 6b EStG-Modell gewählt, ist dieses bilanzsteuerlich abzubilden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass durch die gewinnneutrale Übertragung stiller Reserven ein negatives Kapitalkonto iSd. § 15a EStG entstehen kann.

Beispiel: Ein Grundstück hat einen Buchwert von 100.000 EUR und einen Teilwert von 200.000 EUR. Es ist mit Verbindlichkeiten in Höhe von 100.000 EUR belastet. Das Grundstück soll steuerneutral von einer GmbH & Co. KG I auf eine GmbH & Co. KG II übertragen werden. An beiden Gesellschaften ist Kommanditist A zu 100% beteiligt. Die GmbH & Co. KG II übernimmt die Verbindlichkeit der GmbH & Co. KG I und zahlt darüber hinaus einen Kaufpreis von 100.000 EUR (vollentgeltlicher Vorgang).

Lösung:

Zunächst ist der Veräußerungsvorgang bei der GmbH & Co. KG I buchungstechnisch zu erfassen:

Bankkredit finanzieren kann, wobei die Darlehenstilgung aus von der Erwerberin generierten Mitteln erfolgen sollte.

3.4 Unentgeltliche Übertragungen von Sachgesamtheiten (§ 6 Abs. 3 EStG)

3.5 Problemstellung

In seine Schreiben vom 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291 und v. 05.05.2021, BStBl. I 2021, 696 geht das BMF auf Anwendungsfragen der Buchwertfortführung bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit SonderBV sowie der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen ein. Auch äußert sich das BMF zum Verhältnis von § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG.

3.6 Inhalt des BMF-Schreibens v. 20.11.2019 a.a.O.

„A. Persönlicher Anwendungsbereich

Übertragende und Aufnehmende können natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften sein. Aufnehmende kann auch eine Stiftung sein. Voraussetzung ist in allen Fällen, dass die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. In den Fällen der Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils sowie der unentgeltlichen Aufnahme in ein Einzelunternehmen nach § 6 Absatz 3 Satz 1 2. Halbsatz und Satz 2 EStG ist die Übertragung nur auf natürliche Personen zulässig.

Bei den grundsätzlich unter § 6 Absatz 3 EStG fallenden unentgeltlichen Übertragungen von einer oder auf eine Kapitalgesellschaft gehen jedoch die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Absatz 3 KStG oder der verdeckten Einlage vor (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1990, VIII R 17/85, BStBl 1991 II S. 512). Handelt es sich bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils um eine verdeckte Einlage (z. B. bei der Übertragung auf eine GmbH, an der der Übertragende beteiligt ist), greifen die Regelungen über die Betriebsaufgabe ein (BFH-Urteil vom 24. August 2000, IV R 51/98, BStBl 2005 II S. 173). In Fällen der verdeckten Einlage eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist § 16 Absatz 1 Satz 2 EStG zu beachten.

Beispiel 1:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil im Rahmen einer verdeckten Einlage unentgeltlich auf die A-GmbH, deren Gesellschafter er ist.

Der Übertragungsvorgang führt zur Aufdeckung der stillen Reserven (ggf. nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt). Die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung erhöhen sich bei A um den Wert des Mitunternehmeranteils.

Handelt es sich bei der aufnehmenden Körperschaft um eine Stiftung, die als solche keine Gesellschaftsrechte vermittelt, kommen die Grundsätze der verdeckten Einlage nicht zur Anwendung und die Buchwerte sind fortzuführen, wenn die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Beispiel 2:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine steuerpflichtige Stiftung. Der Übertragende A realisiert keinen Gewinn, da die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen sind (§ 6 Absatz 3 Satz 1 EStG). Bei der aufnehmenden Stiftung kommt es unter Anwendung des § 8 Absatz 1 KStG und des § 6 Absatz 3 Satz 3 EStG zu einer Buchwertfortführung.

Ist die aufnehmende Körperschaft eine steuerbefreite Stiftung und begründet der übertragene Mitunternehmeranteil einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sind ebenfalls die Buchwerte nach § 6 Absatz 3 EStG anzusetzen.

Beispiel 3:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft unentgeltlich auf eine steuerbefreite Stiftung.

Der Übertragende A realisiert keinen Gewinn, da die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen sind (§ 6 Absatz 3 Satz 1 EStG). Der übertragene Mitunternehmeranteil führt bei der aufnehmenden steuerbefreiten Stiftung zur Begründung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Es kommt unter Anwendung des § 8 Absatz 1 KStG und des § 6 Absatz 3 Satz 3 EStG deshalb zu einer Buchwertfortführung.

Anders ist dies im Falle der Gewerblichkeit, die lediglich aufgrund Prägung nach § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG gegeben ist. Denn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. d. § 14 AO liegt bei der aufnehmenden steuerbefreiten Stiftung nicht vor, wenn die Tätigkeit der gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht über eine reine Vermögensverwaltung hinausgeht (BFH- Urteil vom 25. Mai 2011, I R 60/10, BStBl II S. 858).

Beispiel 4:

A überträgt seinen Mitunternehmeranteil an einer vermögensverwaltenden gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (§ 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG) unentgeltlich auf eine gemeinnützige Stiftung.

Der Übertragungsvorgang führt zur Aufdeckung der stillen Reserven (ggf. nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt), denn die übernehmende gemeinnützige Stiftung begründet mit dem Mitunternehmeranteil keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

B. Sachlicher Anwendungsbereich

Der Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters umfasst sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteil vom 12. April 2000, XI R 35/99, BStBl 2001 II S. 26). Im Rahmen des § 6 Absatz 3 EStG kommt nur die funktionale Betrachtung zur Anwendung. Funktional wesentlich können nur solche Wirtschaftsgüter sein, die im Zeitpunkt des Übertragungsvorgangs für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind; auf das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven kommt es nicht an.

I. Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils (§ 6 Absatz 3 Satz 1 1. Halbsatz EStG)

1. Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

Erfolgt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts und wird der neue Gesellschafter Mitunternehmer, steht der Nießbrauchsvorbehalt der Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 EStG nicht entgegen. Die Grundsätze des zu Einzelbetrieben mit gewerblichen Einkünften nach § 15 EStG ergangenen BFH-Urteils vom 25. Januar 2017 (X R 59/14, BStBl 2019 II S.

730) gelten nicht für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen. Dagegen ist die unentgeltliche Übertragung eines im Ganzen verpachteten gewerblichen Einzelunternehmens unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts kein von § 6 Absatz 3 EStG erfasster Vorgang (BFH-Urteil vom 25. Januar 2017, X R 59/14, BStBl 2019 II S. 730).

2. Behandlung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Wird der gesamte Anteil des Mitunternehmers an der Gesellschaft übertragen, setzt § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG vorbehaltlich der nachfolgenden Ausführungen in Rn. 10 bis 15 voraus, dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die im Zeitpunkt der Übertragung für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind (im Folgenden funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen genannt), übertragen werden.

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und zeitgleich oder taggleich in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist eine Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG nicht zulässig, weil sich das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zum Zeitpunkt der Entnahme noch im Betriebsvermögen des Übertragenden befand und bei einer derartigen Konstellation gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG übertragen werden (vgl. hierzu das BFH-Urteil vom 29. November 2017, I R 7/16, BStBl 2019 II S. 738). Es liegt in diesem Fall insgesamt grundsätzlich eine tarifbegünstigte Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils vor (BFH-Beschluss vom 31. August 1995, VIII B 21/93, BStBl II S. 890). Die stillen Reserven im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen sind aufzudecken. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG ist nicht anwendbar, da der Übertragende mit der Übertragung des (gesamten) Anteils am Gesamthandsvermögen nicht mehr Mitunternehmer ist.

3. Keine Gesamtplanbetrachtung bei Anwendung von § 6 Absatz 3 und § 6 Absatz 5 EStG

a) Umstrukturierung und Überführung oder Übertragung

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG zum Buchwert übertragen oder nach § 6 Absatz 5 Satz 1 oder Satz 2 EStG in ein anderes Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen überführt, ist § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG gleichwohl auf die Übertragung des reduzierten Mitunternehmeranteils anwendbar.

Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Absatz 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 6 Absatz 3 EStG ist möglich, denn es steht der Anwendung des § 6 Absatz 3 EStG nicht entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörende Wirtschaftsgüter zeitgleich oder taggleich nach § 6 Absatz 5 EStG überführt oder übertragen werden (BFH-Urteile vom 2. August 2012, IV R 41/11, BStBl 2019 II S. 715 und vom 12. Mai 2016, IV R 12/15, BStBl 2019 II S. 726).

Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien darf jedoch keine Betriebszerschlagung zur Folge haben. Vielmehr muss auch nach Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen noch weiterhin eine funktionsfähige betriebliche Einheit bestehen und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sein. § 6 Absatz 3 EStG ist demnach auch als eine Regelung der Umstrukturierung zu verstehen, welche mit der Umstrukturierungsnorm des § 6 Absatz 5 EStG auf einer Ebene steht (BFH-Urteile vom 2. August 2012, IV R 41/11, BStBl 2019 II S. 715 und vom 12. Mai 2016, IV R 12/15, BStBl 2019 II S. 726). Das Erfordernis der Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven ist sowohl in § 6 Absatz 5 EStG als auch in § 6 Absatz 3 EStG i. d. F. des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen

Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20. Dezember 2016 (BStBl 2017 I S. 5) enthalten.

b) Funktionsfähige betriebliche Einheit versus Betriebszerschlagung

Die gleichzeitige (parallele) Anwendung der Buchwertprivilegien nach § 6 Absatz 5 und § 6 Absatz 3 EStG zu Buchwerten kommt dagegen nicht in Betracht, wenn nach der Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Absatz 5 EStG keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr besteht. Für die Buchwertfortführung gem. § 6 Absatz 3 EStG ist deshalb jeweils zeitpunktbezogen zu prüfen, ob auch nach der Auslagerung gem. § 6 Absatz 5 EStG noch eine funktionsfähige betriebliche Einheit nach § 6 Absatz 3 EStG übertragen werden kann. Voraussetzung hierfür ist, dass das nach der Auslagerung von Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Absatz 5 EStG noch § 16 EStG erfüllt. Stellt das nach der Auslagerung gem. § 6 Absatz 5 EStG verbleibende „Restbetriebsvermögen“ keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr dar, liegt hinsichtlich des verbleibenden „Restbetriebsvermögens“ eine Betriebszerschlagung und damit grundsätzlich eine nicht nach § 16 Absatz 4, § 34 EStG steuerbegünstigte Betriebsaufgabe vor, da eine im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Übertragung oder Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu Buchwerten nach § 6 Absatz 5 EStG die Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 16 Absatz 4, § 34 EStG ausschließt (vgl. hierzu auch Rn. 16). Eine wirtschaftliche Zerschlagung des bisherigen Betriebs im Sinne einer Betriebsaufgabe gem. § 16 EStG ist aber nicht allein deshalb anzunehmen, weil das Buchwertprivileg auch für die unentgeltliche Übertragung einer bis zum Übertragungszeitpunkt verkleinerten betrieblichen Einheit zu gewähren ist.

c) Aufdeckung der stillen Reserven im Betriebsvermögen/ Sonderbetriebsvermögen

Wird aufgrund einheitlicher Planung zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (z. B. durch unentgeltliche Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert, kann der Mitunternehmeranteil gleichwohl nach § 6 Absatz

3 EStG zum Buchwert übertragen werden, sofern es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2014, IV R 29/14, BStBl. 2019 II S. 723). § 6 Absatz 3 EStG ist hier also nur dann anwendbar, wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen bereits vor dem Zeitpunkt der Übertragung des Mitunternehmeranteils entweder veräußert oder entnommen wurde. Zeitgleiche oder taggleiche Veräußerungen oder Entnahmen sind dagegen - mit Ausnahme von Überführungen und Übertragungen nach § 6 Absatz 5 EStG - für eine Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 EStG schädlich (siehe hierzu auch Rn. 9 sowie BFH-Urteil vom 29. November 2017, I R 7/16, BStBl 2019 II S. 738).

d) Beispiel:

Vater V war Kommanditist bei der X-KG, an die er ein Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage) vermietet hatte. V übertrug im Juli 2018 seinen gesamten Kommanditanteil unentgeltlich auf seinen Sohn S. Bereits im März 2018 hatte V das Grundstück nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG zum Buchwert auf die von ihm neu gegründete gewerblich geprägte Y-GmbH & Co KG übertragen.

Die Voraussetzungen für eine Buchwertübertragung des Kommanditanteils nach § 6 Absatz 3 EStG liegen hier vor, auch wenn das Grundstück (wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögen) zuvor nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG auf die Y-GmbH & Co KG ausgelagert und deshalb nicht ebenfalls an den Sohn übertragen wurde, weil nach den BFH-Urteilen vom 2. August 2012 - IV R 41/11 - (BStBl 2019 II S. 715) und vom 12. Mai 2016 - IV R 12/15 - (BStBl 2019 II S. 726) eine gleichzeitige Anwendung der Buchwertprivilegien des § 6 Absatz 3 und des § 6 Absatz 5 EStG möglich ist.

e) Zeitlich gestreckte Aufgabe eines Mitunternehmeranteils (§§ 16, 34 EStG)

Die Aufgabe einer betrieblichen Einheit und damit auch eines Mitunternehmeranteils kann in mehreren Schritten zeitlich gestreckt als einheitlicher Vorgang i. S. d. §§ 16, 34 EStG erfolgen. Danach liegt eine Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Absatz 3 EStG vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens

aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit (hier gilt eine Frist von bis zu 18 Monaten) an verschiedene Abnehmer veräußert, überträgt oder in das Privatvermögen überführt. In diesen Fällen entsteht ein insgesamt nach §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigter Gewinn (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 19. Mai 2005, IV R 17/02, BStBl II S. 637 und vom 30. August 2007, IV R 5/06, BStBl 2008 II S. 113).

4. Weitere Anwendung des Gesamtplangedankens bei § 16 Absatz 4 und § 34 EStG

Abweichend von den Aussagen unter 3. ist übereinstimmend mit der BFH-Rechtsprechung der Gedanke des Gesamtplans im Rahmen der Gewährung der Steuervergünstigungen nach § 16 Absatz 4 und § 34 EStG auch weiterhin anzuwenden. Der Gesamtplangedanke dient in diesem Bereich der Verwirklichung des Zwecks der Vergünstigungen nach § 16 Absatz 4 und § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht ungemildert dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen (siehe BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014, IV R 57/11, BStBl 2015 II S. 536). Außerdem sind bei der Prüfung der Vergünstigungen nach § 16 Absatz 4 und § 34 EStG auch funktional nicht wesentliche Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven zu berücksichtigen.

Stellt das nach der Auslagerung verbleibende „Restbetriebsvermögen“ keine funktionsfähige betriebliche Einheit mehr dar, liegt hinsichtlich des verbleibenden „Restbetriebsvermögens“ eine Betriebszerschlagung und damit eine Betriebsaufgabe gem. § 16 EStG vor. Eine derartige Betriebszerschlagung führt zu einer nicht steuerbegünstigten Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Absatz 4 und § 34 EStG, da eine im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehende Übertragung oder Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu Buchwerten nach § 6 Absatz 5 EStG die Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 16 Absatz 4 und § 34 EStG mangels Aufdeckung aller stiller Reserven ausschließt.

5. Behandlung von funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen entnommen oder nach § 6 Absatz 5 EStG zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, steht dies der Anwendung des § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG im Hinblick auf die Übertragung des Mitunternehmeranteils ebenfalls nicht entgegen. Wird dieses Sonderbetriebsvermögen entnommen, entsteht insoweit grundsätzlich ein laufender Gewinn (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1987, IV R 93/85, BStBl 1988 II S. 374).

II. Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

1. Übertragung unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

Rn. 7 Satz 1 gilt entsprechend für die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.

2. Übertragung bei funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Die unter I. dargestellten Grundsätze zur Anwendung der BFH-Urteile vom 2. August 2012 - IV R 41/11 - (BStBl 2019 II S. 715), vom 12. Mai 2016 - IV R 12/15 - (BStBl 2019 II S. 726) und vom 9. Dezember 2014 - IV R 29/14 - (BStBl 2019 II S. 723) zur Übertragung des gesamten Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft sind bei der Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft entsprechend anzuwenden. Im Übrigen gilt hier Folgendes:

a) Quotale Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen und eines Teils des Sonderbetriebsvermögens (§ 6 Absatz 3 Satz 1 2. Halbsatz EStG)

§ 6 Absatz 3 Satz 1 EStG ist im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Anteils am Gesamthandsvermögen bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen auch dann anwendbar, soweit das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen quotale nicht in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht (vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2000, IV R 51/98, BStBl 2005 II S. 173). Umfasst das Sonderbetriebsvermögen mehrere

Wirtschaftsgüter, z. B. Grundstücke, müssen deshalb nicht alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter anteilig mit übertragen werden.

Gem. BFH-Urteil vom 2. August 2012 - IV R 41/11 - (BStBl 2019 II S. 715) wird für die Fälle der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitigem Vorhandensein von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen eine rein wertmäßige (rechnerische) Betrachtung vorgenommen. Eines Wertgutachtens bedarf es nicht, wenn das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht.

Die Voraussetzungen des § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG sind (nur) dann erfüllt, wenn nicht mindestens ein Anteil am Sonderbetriebsvermögen übertragen wird, der dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen des Übertragenden entspricht; nur dann liegt eine unterquotale Übertragung i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG vor.

Beispiel 1:

Vater V ist alleiniger Kommanditist der V GmbH & Co. KG. Die V GmbH ist als Komplementärin nicht am Vermögen der KG beteiligt. Für ihren Betrieb überlässt V der KG zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenen Lagerplatz. Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. Euro. V überträgt nun auf seinen Sohn S neben dem hälftigen Kommanditanteil das ganze Grundstück 1. Grundstück 2 behält er hingegen vollständig zurück. Wertmäßig betrachtet kommt es damit weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen. Diese Vorgehensweise führt daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Übertragung und deshalb nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven in dem vorhandenen Sonderbetriebsvermögen (hier also die Grundstücke 1 und 2). Die Behaltefrist nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG kommt nicht zur Anwendung, weil V wertmäßig einen Anteil

am Sonderbetriebsvermögen überträgt, der dem übertragenen Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen des Übertragenden entspricht.

Diese Grundsätze gelten für den Fall der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen entsprechend.

Beispiel 2:

Vater V erzielt aus seinem Einzelunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG. Im Betriebsvermögen des V befinden sich zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenem Lagerplatz. Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. Euro. V nimmt seinen Sohn S unentgeltlich in sein Einzelunternehmen auf und S erhält einen Vermögensanteil von 50 % am Betriebsvermögen. Abweichend davon erhält S das Alleineigentum am Grundstück 1 und V bleibt dafür Alleineigentümer des Grundstücks 2. Wertmäßig betrachtet kommt es damit weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Begründung von Sonderbetriebsvermögen. Dieses Vorgehen führt daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Aufnahme des S. Die Behaltefrist nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG kommt auch hier nicht zur Anwendung.

b) Disquotale Übertragung von Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen

aa) Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen unter gleichzeitiger Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen (unterquotale Übertragung - § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG)

Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/ Sonderbetriebsvermögen nicht oder in geringerem Umfang (unterquotal) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, liegt insgesamt eine Übertragung nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG vor.

Voraussetzung für die Buchwertübertragung ist dann, dass der Übernehmer den übernommenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren nicht veräußert oder aufgibt. Der Veräußerung des Mitunternehmeranteils steht die Veräußerung nur des Anteils am Gesamthandsvermögen oder eines Teils davon und/oder des mit dem Mitunternehmeranteil übernommenen funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens oder eines Teils davon innerhalb der Fünf-Jahresfrist gleich. Veräußert der Rechtsnachfolger den übernommenen Mitunternehmeranteil - oder einen Teil davon - oder gibt er den Mitunternehmeranteil innerhalb der Behaltefrist auf, liegen in Bezug auf den ursprünglichen Übertragungsvorgang die Voraussetzungen für die Buchwertübertragung nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG nicht mehr vor. Für die gesamte Übertragung sind dann rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO). Der dabei beim Übertragenden entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Absatz 1 Satz 2 i. V.m. § 16 Absatz 3 EStG). Für die Berechnung der Behaltefrist ist grundsätzlich auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hinsichtlich des übernommenen Mitunternehmeranteils (= Übergang von Nutzen und Lasten) abzustellen. Die Behaltefrist endet spätestens dann, wenn dem Rechtsnachfolger neben dem Teil des Anteils auch der restliche Bruchteil des Anteils am Gesamthandsvermögen übertragen wird (BFH-Urteil vom 2. August 2012, IV R 41/11, BStBl 2019 II S. 715).

War der Übernehmer bereits vor der unentgeltlichen Übertragung des Teils des Anteils Mitunternehmer dieser Mitunternehmerschaft, ist von einer Veräußerung des übernommenen Anteils erst auszugehen, wenn der Anteil der Beteiligung nach der Veräußerung des Teils des Mitunternehmeranteils unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung liegt oder das mit dem Mitunternehmeranteil übernommene funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen innerhalb der Fünf-Jahresfrist veräußert oder entnommen wird.

Beispiel:

Vater V und Sohn S sind jeweils zu 50 % an einer OHG beteiligt. V überträgt unentgeltlich

einen Teil seines Gesellschaftsanteils auf S, behält sein Sonderbetriebsvermögen aber zurück, so dass V jetzt zu 25 % und S zu 75 % an der OHG beteiligt sind. S reduziert innerhalb der Fünf-Jahresfrist seine Beteiligung auf 20 % und veräußert entsprechend einen Teil seines Mitunternehmeranteils.

Es liegt eine unterquotale Übertragung von V auf S nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG vor, bei der die Behaltefrist zu beachten ist. Da der Anteil des S nach der Veräußerung (20 %) unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung (25 %) liegt, hat er auch einen Teil des übernommenen Mitunternehmeranteils veräußert. Für die ursprüngliche Übertragung von V auf S ist damit insgesamt § 6 Absatz 3 EStG nicht anwendbar (Rn. 26). Für die gesamte Übertragung sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 6 Absatz 3 Satz 2 EStG, § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO). Der bei V entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Absatz 1 Satz 2i. V. m. § 16 Absatz 3 EStG).

Eine Veräußerung i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG ist grundsätzlich auch eine Einbringung nach den §§ 20 oder 24 UmwStG, unabhängig davon, ob die Buchwerte, gemeinen Werte oder Zwischenwerte angesetzt werden. Als Veräußerung gilt auch ein Formwechsel nach § 25 UmwStG. Überträgt der Rechtsnachfolger einzelne Wirtschaftsgüter des übernommenen Sonderbetriebsvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG auf einen Dritten, liegt auch eine Veräußerung vor. Wird der nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG übertragene Teil eines Mitunternehmeranteils vom Übernehmer zu einem späteren Zeitpunkt insgesamt zu Buchwerten nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft oder zu Buchwerten nach § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft eingebracht, liegt - abweichend vom oben genannten Grundsatz - keine schädliche Veräußerung i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG vor, wenn der Einbringende die hierfür erhaltene Beteiligung an der Kapitalgesellschaft oder den erhaltenen Mitunternehmeranteil über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren - beginnend mit der ursprünglichen Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG - nicht veräußert oder aufgibt und die Kapitalgesellschaft oder die Personengesellschaft den eingebrachten

Mitunternehmeranteil oder die eingebrachten Wirtschaftsgüter innerhalb der genannten Frist nicht veräußert.

Eine unentgeltliche Weiterübertragung ist unschädlich; dabei geht die Behaltefrist jedoch auf den Rechtsnachfolger über. Dem Rechtsnachfolger ist die Behalteaueer des Übertragenden anzurechnen.

Voraussetzung für eine Buchwertübertragung i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG ist nicht, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen dauerhaft zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört. Denn nach dem BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 - IV R 12/15 - (BStBl 2019 II S. 726) entfällt die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert nach § 6 Absatz 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird. Wird Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen aufgrund einheitlicher Planung vor der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils entnommen oder unter Aufdeckung der stillen Reserven zum Verkehrswert veräußert, schließt dies eine Buchwertübertragung nach § 6 Absatz 3 EStG nicht aus. Die zeitgleiche oder taggleiche Entnahme oder Veräußerung ist jedoch schädlich (vgl. auch Rn. 13).

bb) Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen unter gleichzeitiger überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

Wird im Zeitpunkt der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen in größerem Umfang (überquotal) übertragen, als es dem übertragenen Teil des Einzelunternehmens oder des Anteils am Gesamthandsvermögen entspricht, ist der Vorgang nicht in eine Übertragung nach §

6 Absatz 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (ohne Lauf einer Sperrfrist) und eine Übertragung nach § 6 Absatz 5 EStG für den überquotalen Teil des Betriebsvermögens/Sonderbetriebsvermögens (mit Lauf einer Sperrfrist) aufzuteilen. Denn in diesem Fall handelt es sich ausschließlich (und einheitlich) um eine unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG ohne Lauf einer Sperrfrist (BFH-Urteil vom 2. August 2012, IV R 41/11, BStBl 2019 II S. 715).

Die o. g. Grundsätze gelten auch, wenn die Mitunternehmerstellung des Empfängers mit der Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erstmals begründet wird (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2000, VIII R 21/00, BStBl 2003 II S. 194).

3. Übertragung bei funktional nicht wesentlichem Sonderbetriebsvermögen

Wird ein Teil eines Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen, jedoch für die Mitunternehmerschaft funktional nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, ist § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG uneingeschränkt anwendbar. Der übernehmende Gesellschafter hat die Buchwerte fortzuführen. Bei der Überführung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen entsteht laufender Gewinn (vgl. Rn. 17).

III. Isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen

Wird das Sonderbetriebsvermögen isoliert (d. h. ohne Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei der Mitunternehmerschaft) unentgeltlich übertragen, liegt keine Übertragung eines Mitunternehmeranteils vor (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1990, VIII R 14/87, BStBl 1991 II S. 510). Liegen die Voraussetzungen des § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG vor, erfolgt die Übertragung zum Buchwert. Andernfalls handelt es sich um eine Entnahme. § 16 Absatz 4 und § 34 EStG sind nicht anwendbar.

C. Unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen (§ 6 Absatz 3 Satz 1 2. Halbsatz EStG)

Bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen unter Zurückbehaltung von Betriebsvermögen ist § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG anzuwenden, wenn das zurückbehaltene Betriebsvermögen Sonderbetriebsvermögen bei der entstandenen Mitunternehmerschaft wird (vgl. Rn. 20 ff.).

D. Fälle der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung

Entsteht infolge einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 28. April 1998, BStBl I S. 583), sind verschiedene Fallgruppen zu unterscheiden:

a) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, das nach der Übertragung im Gesamthandseigentum des Übertragenden und des Übernehmenden steht

Begründen der Übertragende und der Übernehmer hinsichtlich des anteilig übertragenen Sonderbetriebsvermögens nach der Übertragung zivilrechtlich eine Gesamthandsgemeinschaft (§ 718 ff. BGB), wird diese unmittelbar zur Besitzpersonengesellschaft. In diesem Fall folgt der unter § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG fallenden Übertragung eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zum Gesamthandsvermögen der Besitzpersonengesellschaft gem. § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG unmittelbar nach.

Entsteht die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung infolge einer Übertragung nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG, so führt eine unterquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in die Besitzpersonengesellschaft zu keiner schädlichen Veräußerung oder Aufgabe i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG; für die einer Übertragung nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG nachfolgenden Übertragungen sind insbesondere die Rn. 26 und 29 zu beachten.

b) Übertragung von Sonderbetriebsvermögen, das nach der Übertragung im Bruchteilseigentum des Übertragenden und Übernehmenden steht

Wird bei der anteiligen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen dem Übernehmer zivilrechtlich ein Bruchteil zu Eigentum übertragen (§ 741 BGB), findet zuerst eine

unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) auf den übernehmenden Gesellschafter nach § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG statt. Anschließend erfolgt sowohl bei dem übertragenden Gesellschafter als auch bei dem übernehmenden Gesellschafter eine Überführung des Sonderbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzpersonengesellschaft (GbR) gem. § 6 Absatz 5 Satz 2 EStG.

Hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens findet hier allerdings kein Rechtsträgerwechsel statt, sondern es erfolgt hier nur ein Zuordnungswechsel von dem Sonderbetriebsvermögen bei der bisherigen Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft (BFH-Urteil vom 18. August 2005, IV R 59/04, BStBl II S. 830).

Beispiel (für eine quotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens):

A ist zu 60 % an der AB OHG beteiligt, der er auch ein im Sonderbetriebsvermögen befindliches Grundstück zur Nutzung überlässt. In 2018 überträgt A die Hälfte seines Mitunternehmeranteils (1/2 des Anteils am Gesamthandsvermögen und 1/2 des Sonderbetriebsvermögens) unentgeltlich auf C. Die AC-GbR überlässt das Grundstück der ABC-OHG entgeltlich zur Nutzung.

- a) Das Grundstück steht im Gesamthandsvermögen von A und C
- b) Das Grundstück steht im Bruchteilseigentum von A und C

zu a) Zunächst liegt eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG vor, der zwingend eine Buchwertfortführung vorschreibt. Im zweiten Schritt ändert sich aufgrund der steuerlichen Beurteilung des neu entstandenen Gebildes als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die bisherige Zuordnung des Grundstücks als Sonderbetriebsvermögen bei der OHG. Das Grundstück wird Gesamthandsvermögen bei der AC-GbR. Die damit verbundene Übertragung des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der AC-GbR erfolgt nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 2 EStG zum Buchwert.

zu b) Zunächst liegt eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG vor, der zwingend eine Buchwertfortführung vorschreibt. Im zweiten Schritt ändert sich aufgrund der steuerlichen Beurteilung des neu entstandenen Gebildes als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die bisherige Zuordnung des Grundstücks als Sonderbetriebsvermögen bei der OHG. Das Grundstück wird - wegen des fehlenden Rechtsträgerwechsels bei dem Bruchteilseigentum - zu Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer bei der „gesamthandsvermögenslosen“ AC-GbR (BFH-Urteil vom 18. August 2005, IV R 59/04, BStBl II S. 830). Die damit verbundene Überführung des Sonderbetriebsvermögens bei der OHG auf das Sonderbetriebsvermögen bei der AC-GbR erfolgt nach § 6 Absatz 5 Satz 2 EStG zum Buchwert.

E. Aufhebung einzelner Regelungen in anderen Verwaltungsanweisungen

Rn. 19 des BMF-Schreibens zur Anwendung des § 6 Absatz 5 EStG vom 8. Dezember 2011 (BStBl I S. 1279) ist insoweit überholt, als dort unter Rn. 19 zu prüfen ist, ob einer Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 5 EStG die Gesamtplanrechtsprechung entgegensteht.

Hinsichtlich der in Rn. 8 des BMF-Schreibens zu den wiederkehrenden Leistungen nach § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG vom 11. März 2010 (BStBl I S. 227) in Bezug genommenen quotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sind die Grundsätze dieses Schreibens anzuwenden.

Außerdem ist das BMF-Schreiben vom 12. September 2013 (BStBl I S. 1164) insoweit überholt, als dort unter Punkt II.2. die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 2. August 2012 - IV R 41/11 - im Bundessteuerblatt zurückgestellt wurde; dieses BMF-Schreiben wird insoweit aufgehoben.

F. Zeitliche Anwendung

Dieses Schreiben ersetzt das bisherige BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Absatz 3 EStG vom 3. März 2005 (BStBl I S. 458) mit Ergänzung vom 7. Dezember 2006 (BStBl I S. 766) und ist auf alle noch offenen Veranlagungszeiträume mit Übertragungsvorgängen gem. § 6 Absatz 3 und § 6 Absatz 5 EStG anzuwenden.

Aus Vertrauensschutzgründen kann das BMF-Schreiben zur Anwendung des § 6 Absatz 3 EStG vom 3. März 2005 (BStBl I S. 458) mit Ergänzung vom 7. Dezember 2006 (BStBl I S. 766) für bereits abgeschlossene Übertragungsvorgänge weiterhin angewendet werden, wenn die Beteiligten auf Antrag hieran einvernehmlich auch weiterhin festhalten möchten.“

3.7 Inhalt des BMF-Schreibens v. 05.05.2021 a.a.O. (Auszug)

„Rn. 9 wird wie folgt gefasst:

„Wird im Zeitpunkt der Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten und zeitgleich (vgl. Rn. 9a) in das Privatvermögen des Übertragenden überführt, ist eine Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG nicht zulässig, weil sich das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zum Zeitpunkt der Entnahme noch im Betriebsvermögen des Übertragenden befand und bei einer derartigen Konstellation gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen des vorhandenen Betriebs nach § 6 Absatz 3 Satz 1 EStG übertragen werden (vgl. hierzu das BFH-Urteil vom 29. November 2017, I R 7/16, BStBl 2019 II S. 738). Es liegt in diesem Fall insgesamt grundsätzlich eine tarifbegünstigte Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils vor (BFH-Beschluss vom 31. August 1995, VIII B 21/93, BStBl II S. 890). Die stillen Reserven im Gesamthandsvermögen und im Sonderbetriebsvermögen sind aufzudecken. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG ist nicht anwendbar, da der Übertragende mit der Übertragung des (gesamten) Anteils am Gesamthandsvermögen nicht mehr Mitunternehmer ist.“

Nach Rn. 9 wird folgende neue Rn. 9a eingefügt:

„Bei der Prüfung, ob die Übertragung des Anteils am Gesamthandsvermögen und die Veräußerung an Dritte oder die Überführung ins Privatvermögen zeitgleich vorgenommen werden, ist auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene

Betriebsvermögen abzustellen. Hierfür ist eine zeitpunktbezogene Prüfung vorzunehmen, bei der der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Absatz 2 Nummer 1 Satz 1 AO) maßgeblich ist. Es ist unschädlich, wenn vor Übertragung des (verbliebenen) gesamten Mitunternehmeranteils eine (funktional) wesentliche Betriebsgrundlage aus diesem durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen ausgeschieden ist. Dies ist auch dann der Fall, wenn es sich nur um eine "juristische Sekunde" handelt (vgl. BFH-Urteil vom 10. September 2020 - IV R 14/18, BStBl 2021 II S. 367). Rn. 11 und 12 gelten sinngemäß.“

Rn. 10 wird wie folgt gefasst:

„Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Absatz 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 6 Absatz 3 EStG ist möglich, denn es steht der Anwendung des § 6 Absatz 3 EStG nicht entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörende Wirtschaftsgüter zeitgleich nach § 6 Absatz 5 EStG überführt oder übertragen werden (BFH-Urteile vom 2. August 2012, IV R 41/11, BStBl 2012 II S. 715 und vom 12. Mai 2016, IV R 12/15, BStBl 2016 II S. 726).“

Rn. 13 wird wie folgt gefasst:

„Wird aufgrund einheitlicher Planung zeitlich vor der Übertragung des Mitunternehmeranteils funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen unter Aufdeckung der stillen Reserven entweder entnommen (z. B. durch unentgeltliche Übertragung auf einen Angehörigen) oder zum gemeinen Wert veräußert, kann der Mitunternehmeranteil gleichwohl nach § 6 Absatz 3 EStG zum Buchwert übertragen werden, sofern es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2014, IV R 29/14, BStBl 2015 II S. 723). § 6 Absatz 3 EStG ist hier also nur dann anwendbar, wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen bereits vor dem Zeitpunkt der

Übertragung des Mitunternehmeranteils entweder veräußert oder entnommen wurde. Zeitgleiche Veräußerungen oder Entnahmen sind dagegen - mit Ausnahme von Überführungen und Übertragungen nach § 6 Absatz 5 EStG - für eine Buchwertfortführung nach § 6 Absatz 3 EStG schädlich (siehe hierzu auch Rn. 9a sowie BFH-Urteile vom 29. November 2017, I R 7/16, BStBl 2019 II S. 738 und vom 10. September 2020 - IV R 14/18, BStBl 2021 II S. 367).“

Rn. 19 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Die unter I. dargestellten Grundsätze zur Anwendung der BFH-Urteile vom 2. August 2012 - IV R 41/11 - (BStBl 2019 II S. 715), vom 12. Mai 2016 - IV R 12/15 - (BStBl 2019 II S. 726), vom 9. Dezember 2014 - IV R 29/14 - (BStBl 2019 II S. 723) und vom 10. September 2020 - IV R 14/18 - (BStBl 2021 II S. 367) zur Übertragung des gesamten Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft sind bei der Übertragung eines Teils des Anteils am Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft entsprechend anzuwenden.“

Rn. 31 wird wie folgt gefasst:

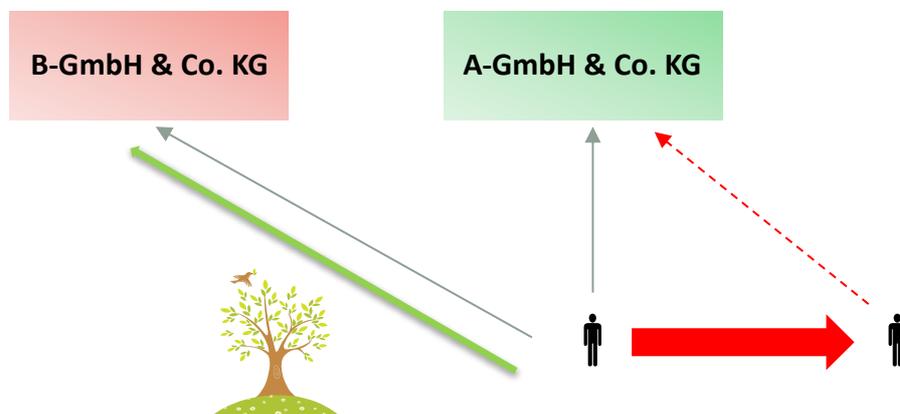
„Voraussetzung für eine Buchwertübertragung i. S. d. § 6 Absatz 3 Satz 2 EStG ist nicht, dass das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen dauerhaft zum Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört. Denn nach dem BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 - IV R 12/15 - (BStBl 2019 II S. 726) entfällt die Buchwertprivilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert nach § 6 Absatz 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen übertragen wird. Wird Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen aufgrund einheitlicher Planung vor der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils entnommen oder unter Aufdeckung der stillen Reserven zum

Verkehrswert veräußert, schließt dies eine Buchwertübertragung nach § 6 Absatz 3 EStG nicht aus. Die zeitgleiche Entnahme oder Veräußerung ist jedoch schädlich (vgl. auch Rn. 13 und 9a).“

3.8 Einige Highlights in Beispielform

Beispiel 1 (nach BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11):

A ist Kommanditist der A-GmbH & Co. KG. Er überlässt dieser ein Grundstück, das von der GmbH & Co. KG zu Betriebszwecken genutzt wird und damit eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Im Januar 2019 gründet A die B-GmbH & Co. KG, deren alleiniger Zweck darin besteht, das Grundstück zu halten (und dieses an die A-GmbH & Co. KG entgeltlich zu überlassen). A überträgt im Februar 2019 das Grundstück nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in das Gesamthandsvermögen der B-GmbH & Co. KG. Anschließend überträgt er seinen Kommanditanteil an der A-GmbH & Co. KG unentgeltlich auf seine Tochter T.



Lösung nach BFH und Finanzverwaltung:

Als Reaktion auf die jüngere Rechtsprechung des BFH (insb. Urteil vom 12.5.2016, Az. IV R 12/15) hat die Finanzverwaltung (BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 10 ff.) die Anwendung der Gesamtplanbeurteilung aufgegeben und bejaht eine gleichzeitige Anwendbarkeit der Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 3 und 5 EStG.

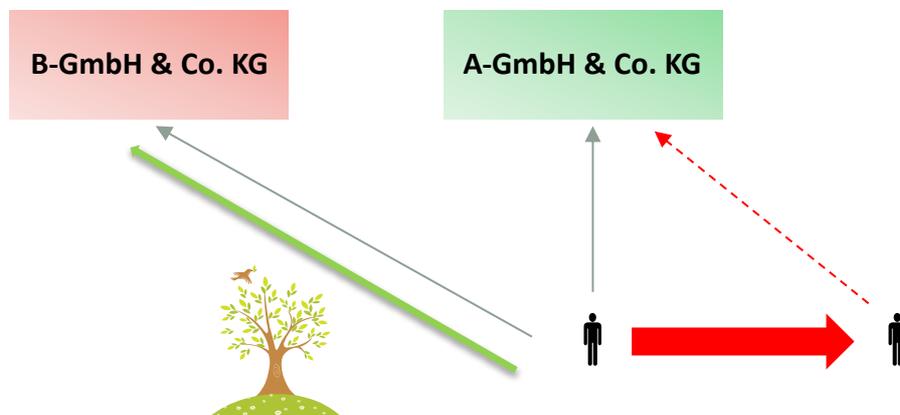
Dem-nach ist bei Über-tragung eines Mit-un-ter-neh-me-r-an-teils für die Anwen-dung der Buch-wert-ort-füh-rung nach § 6 Abs. 3 EStG eine vorangegangene Über-füh-rung von funk-tio-nal wesent-li-chem Son-der-BV zum Buch-wert nach § 6 Abs. 5 EStG unschäd-lich.

Vor-aus-set-zung ist, dass nach Über-füh-rung des funk-tio-nal wesent-li-chen (Sonder-) Betriebs-ver-mö-gens gem. § 6 Abs. 5 EStG das „Rest-be-triebs-ver-mö-gen“ noch eine funk-ti-ons-fähige Ein-heit bil-det (höchst-richterlich noch nicht bestätigt!).

Andern-falls liegt eine nicht nach §§ 16, 34 EStG begüns-tigte Betriebs-auf-gabe vor.

Beispiel 2:

Wie Sachverhalt zuvor. Nach der vertraglichen Regelung sollte der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück (SBV) und den Kommanditanteilen zum 31.12.2019 (24 Uhr) stattfinden.



Lösung:

Die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 6 Abs. 3 EStG ist möglich, denn es steht der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörende Wirtschaftsgüter zeitgleich oder taggleich nach § 6 Abs. 5 EStG überführt oder übertragen werden (BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021).

a.a.O. Rz. 11; BFH v. 2.8.2012, IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715 und v. 12.5.2016, IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726).

Änderung bei einer Veräußerung/Entnahme innerhalb der Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG?

Beispiel 3 (nach BFH v. 14.9.2020 – IV R 14/18):

Durch notariellen Schenkungsvertrag vom 17.12.2013 übertrug die Gesellschafterin einer GbR ihren 75 % betragenden Miteigentumsanteil an einem Geschäftsgrundstück sowie einen Teil-Gesellschaftsanteil an einer GmbH i.H.v. 30 % des Stammkapitals im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf ihren Sohn und schied hierdurch aus der BGB-Gesellschaft aus. Zwischen der GbR und der GmbH liegt eine Betriebsaufspaltung vor, weil das Geschäftsgrundstück an die GmbH zur betrieblichen Nutzung vermietet wird und die Gesellschafterin der GbR die GmbH mit einer Gesamtbeteiligung i.H.v. 75,2 % beherrscht. Der weitere Grundstücksmitteigentumsanteil (25 %) und die übrige GmbH-Beteiligung (24,8 %) gehören jeweils einem Mitgesellschafter, so dass an der GbR und der GmbH dieselben Personen beteiligt sind. Durch separaten und bei einem anderen Notar beurkundeten Anteilsübertragungsvertrag vom selben Tag wurde der restliche GmbH-Geschäftsanteil i.H.v. 45,2 % an den Mitgesellschafter i.H.v. 23,2 % und an dessen Bruder im Umfang von 22 % veräußert. Beide Verträge wurden mit wechselbezüglichen aufschiebenden Bedingungen versehen, indem zum einen der Schenkungsvertrag bezüglich der wirksamen Anteilsveräußerung bedingt ist und zum anderen der Anteilsveräußerungsvertrag von der Bedingung vollständiger Kaufpreiszahlung und dem Bedingungseintritt im Schenkungsvertrag abhängig ist.

Entscheidung des BFH:

Wird lediglich funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich ohne den Gesellschaftsanteil übertragen, greift § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht ein; die isolierte unentgeltliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist (auch) keine

Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG.

§ 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG greift nicht ein, wenn zeitgleich mit der Veräußerung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens der verbliebene Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine andere Person übertragen wird.

Zeitgleich bedeutet, in der gleichen juristischen Sekunde.

Entscheidend ist das wirtschaftliche Eigentum.

Position der Finanzverwaltung:

Umsetzung durch BMF v. 5.5.2021 a.a.O. (a.A. noch BMF v. 20.11.2019 Rz. 13).

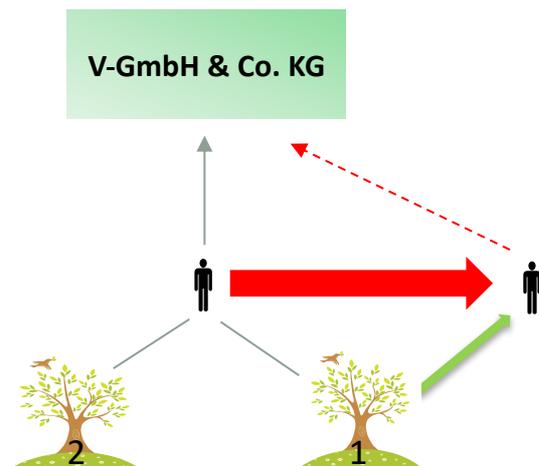
Praxishinweise:

Auf die neue Position lässt sich gestalterisch adäquat reagieren □ Übertragung eine Sekunde vor dem Tatbestand nach § 6 Abs. 3 EStG reicht aus (Vorliegen einer „Dummensteuer“).

Zur Kritik an der Entscheidung vgl. z.B. Kotzenberg/Riedel DStR 2021, 505.

Beispiel 4 (nach BMF v. 20.11.2019 a.a.O. Rz. 23):

Vater V ist alleiniger Kommanditist der V-GmbH & Co. KG (KG). Die V-GmbH ist als Komplementärin nicht am Vermögen der KG beteiligt. Für ihren Betrieb überlässt V der KG zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenem Lagerplatz. Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. €. V überträgt nun auf seinen Sohn S neben dem hälftigen Kommanditanteil das ganze Grundstück 1. Grundstück 2 behält er hingegen vollständig zurück. Ein Jahr später überträgt der Sohn 50% seines Anteils an einen Dritten.



Frühere Verwaltungsansicht:

Wirtschaftsgutbezogene Betrachtung □ damit Fall des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG

Weitere Rechtsfolge unklar: Kommt durch die Weiterveräußerung § 6 Abs. 3 S. 1 EStG überhaupt nicht mehr zur Anwendung (so BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 26) oder nur bezogen auf den nicht weiterveräußerten Anteil (so z.B. HHR/Uhl-Ludäscher § 6 Rn. 1291).

Jetzige Verwaltungsansicht:

Wertmäßige Betrachtung: Wertmäßig betrachtet kommt es weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen. Diese Vorgehensweise führt daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Übertragung (hierzu BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 21).

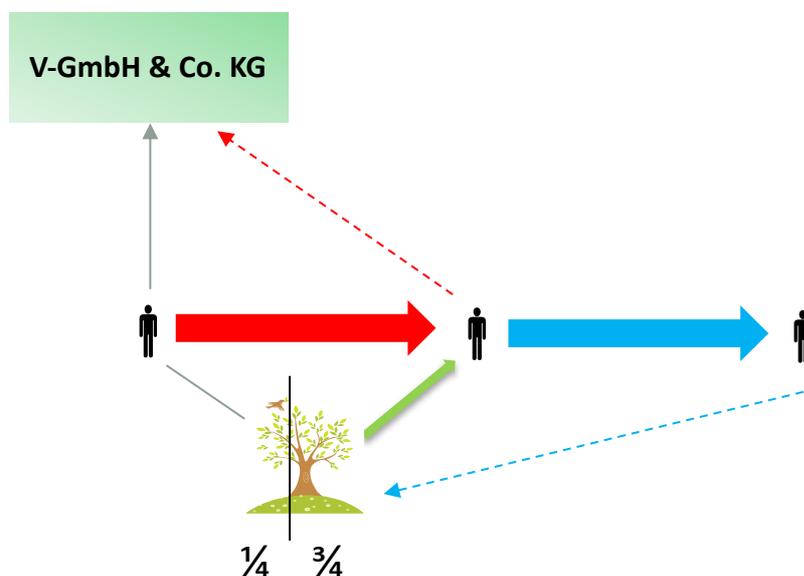
Die Behaltefrist nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG kommt daher nicht zur Anwendung.

Praxisproblem: Ermittlung der Wertverhältnisse.

Eines Wertgutachtens bedarf es nicht, wenn das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht (BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 21).

Beispiel 5:

Vater V ist an der X-OHG mit 50% beteiligt. Darüber hinaus hat er der OHG ein Grundstück zur Nutzung überlassen, das in seinem Alleineigentum steht und für die OHG eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge überträgt V die Hälfte seines Mitunternehmeranteils (= 25% OHG-Anteil) sowie drei Viertel des Grundstücks auf seinen Sohn S. Ein Jahr später veräußert S seinen Grundstücksanteil an einen Dritten.



Frühere Verwaltungsanweisung (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458):

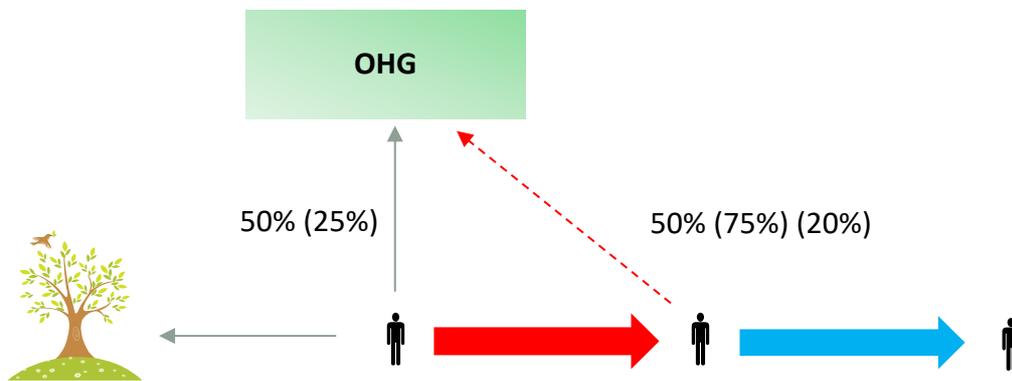
Auf-spal-tung in eine Über-tra-gung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den quo-ta-len Teil des Son-der-be-triebs-ver-mö-gens und eine (sperr-frist-be-haf-tete) Über-tra-gung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG für den über-quo-ta-len Teil
Bezüglich des hälftigen Mitunternehmeranteils und des hälftigen Grundstücks wurde eine quotale Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 EStG angenommen. Hinsichtlich des Teils des Grundstücks, der über die Quote hinausgeht (überquotaler Grundstücksanteil, hier ein Viertel) wurde die Buchwertübertragung gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG angewandt mit der Folge, dass gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG insoweit eine weitere Sperrfrist von drei Jahren ausgelöst wurde

Rechtsprechung und aktuelle Verwaltungsanweisung:

BFH v. 02.08.2012 – IV R 41/11: Einheitlicher Vorgang nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG
Dem folgend BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 21

Beispiel 6 (nach BMF 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 28):

Vater V und Sohn S sind jeweils zu 50 % an einer OHG beteiligt. V überträgt unentgeltlich einen Teil seines Gesellschaftsanteils auf S, behält sein Sonderbetriebsvermögen aber zurück, so dass V jetzt zu 25 % und S zu 75 % an der OHG beteiligt sind. S reduziert innerhalb der Fünf-Jahresfrist seine Beteiligung auf 20% und veräußert entsprechend einen Teil seines Mitunternehmeranteils.



Lösung nach BMF 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 28:

Es liegt eine unterquotale Übertragung von V auf S nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor, bei der die Behaltefrist zu beachten ist.

Da der Anteil des S nach der Veräußerung (20%) unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung (25%) liegt, hat er auch einen Teil des übernommenen Mitunternehmeranteils veräußert.

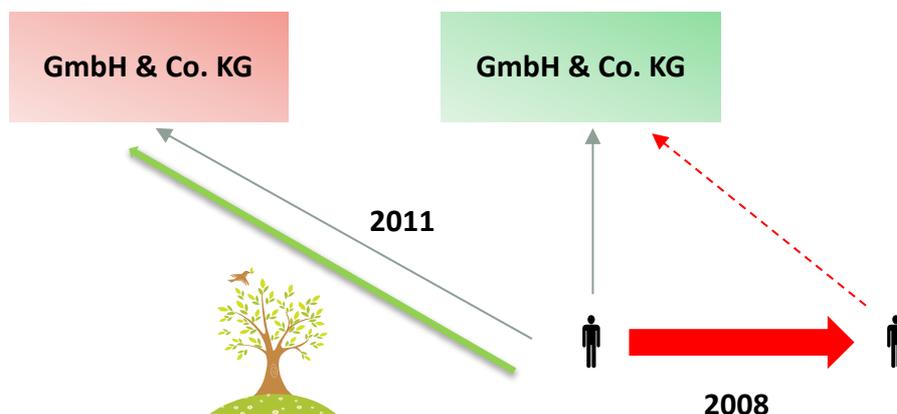
Für die ursprüngliche Übertragung von V auf S ist damit insgesamt § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar.

Für die gesamte Übertragung sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungstichtag die Teilwerte anzusetzen (§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO).

Der bei V entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 S. 2 iVm § 16 Abs. 3 EStG).

Beispiel 7 (nach BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15):

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, betrieb auf einem Betriebsgrundstück des alleinigen Kommanditisten der Klägerin ein Bauunternehmen. Das Betriebsgrundstück wurde im Sonder-BV des Kommanditisten bei der Klägerin erfasst. Der Kommanditist übertrug im Jahre 2008 einen Teilkommanditanteil an seinen Sohn, während das Betriebsgrundstück nicht übertragen wurde. Die Klägerin führte die Buchwerte des Gesamthandsvermögens in Handels- und Steuerbilanz unverändert fort. Im Jahre 2011 wurde das Betriebsgrundstück durch den Vater unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft übertragen, an welcher er alleine beteiligt war.



Entscheidung des BFH:

Es liegt ein Fall einer unterquotalen Übertragung iSd § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor.

Die BW-Privilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilkommanditanteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens entfällt

nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert in ein anderes BV übertragen wird.

Sicht der Finanzverwaltung:

Nach anfänglichem Zögern hat sich die Finanzverwaltung der Sichtweise des BFH angeschlossen (vgl. BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 31): § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfasst nur die Veräußerung oder Aufgabe durch den Rechtsnachfolger.

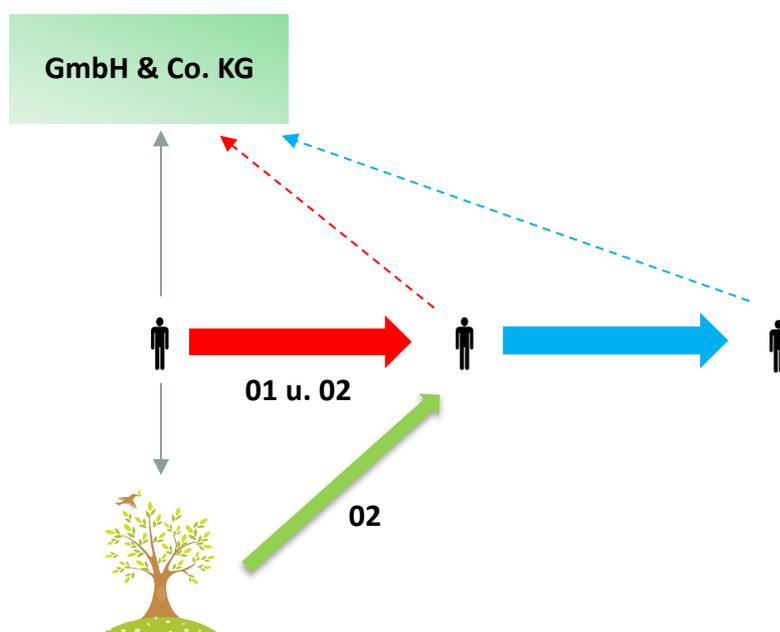
Weitere Praxishinweise:

Bezieht sich § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auch auf die Veräußerung oder Aufgabe von SBV? (str.)

Handelt es sich bei der unentgeltlichen Einbringung in ein anderes SBV nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG um eine Veräußerung (m.E. nicht!) oder um eine Aufgabe (zumindest diskutabel)? Umkehrschluss aus BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 31 („§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG auf einen Dritten“).

Beispiel 8:

In 01 hat A 50% seines Anteils an der KG an B übertragen, das SBV jedoch vollständig behalten. In 02 überträgt er die restlichen 50% sowie das SBV an B. In 03 veräußert B seinen Mitunternehmeranteil an C.



Lösung:

Ursprünglich lag eine unterquotale Übertragung vor □ Beachtung der Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.

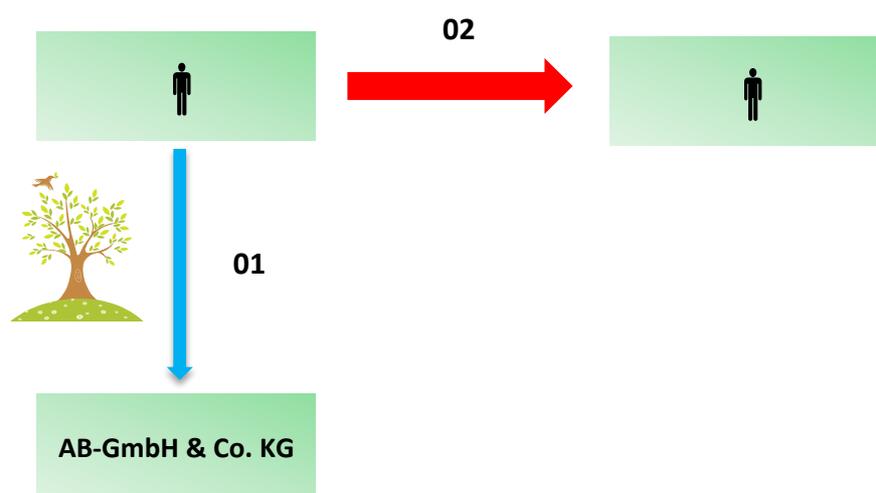
§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG kommt nach zweiter Übertragung nicht mehr zur Anwendung (BFH v. 2.8.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 26; nun auch BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 26; Veas DStR 2013, 743). (1) Sinn und Zweck: Hätte A sofort seinen gesamten Anteil übertragen, wäre die Behaltefrist nicht zur Anwendung gekommen.

Praxishinweis:

Entsprechendes dürfte gelten, wenn A noch 50% des SBV übertragen hätte (dann nachträgliche quotale Übertragung; so auch HHR/Uhl-Ludäscher § 6 Rn. 1283)

Beispiel 9:

Betriebsinhaber S überführt in 01 ein Grundstück seines Betriebs (funktional wesentliche Betriebsgrundlage) in sein Sonderbetriebsvermögen bei der AB-GmbH & Co. KG. In 02 überträgt er seinen Betrieb auf seine Tochter T im Wege vorweggenommener Erbfolge (unentgeltlich).



Lösung

Übertragung eines Betriebs iSd § 6 Abs. 3 EStG?

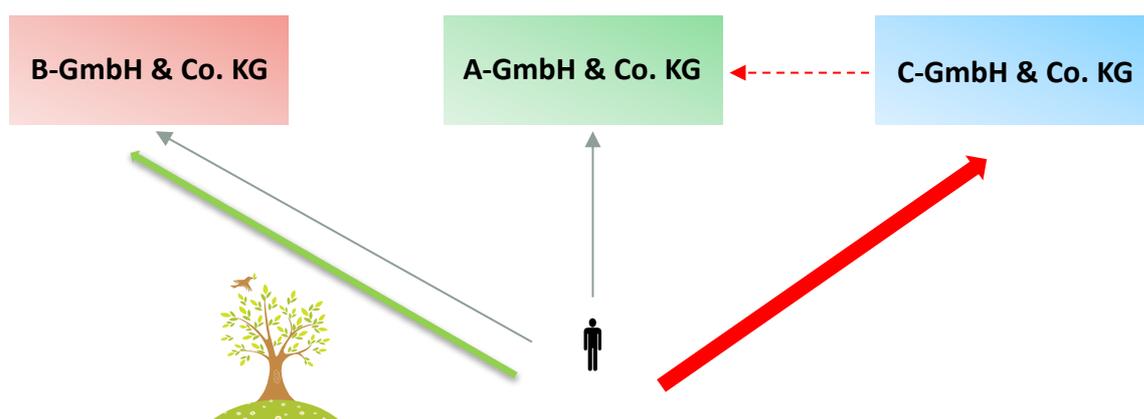
Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung stand im Zusammenhang mit der Übertragung von Mitunternehmeranteilen.

Aber: Betriebsübertragung und Übertragung eines Mitunternehmeranteils werden durch § 6 Abs. 3 EStG als gleichwertig eingestuft.

Voraussetzung dürfte aber sein, dass nach Überführung des funktional wesentlichen Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG das „Restbetriebsvermögen“ noch eine funktionsfähige Einheit bildet (BMF v. 20.11.2019 a.a.O. Rn. 16 analog; höchstrichterlich noch nicht bestätigt!).

Beispiel 10:

A ist Kommanditist der A-GmbH & Co. KG. Er überlässt dieser ein Grundstück, das von der GmbH & Co. KG zu Betriebszwecken genutzt wird und damit eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Im Januar 2019 gründet A eine die B-GmbH & Co. KG, deren alleiniger Zweck darin besteht, das Grundstück zu halten (und dieses an die A-GmbH & Co. KG entgeltlich zu überlassen). A überträgt im Februar 2019 das Grundstück nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in das Gesamthandsvermögen der B-GmbH & Co. KG. Anschließend bringt A seinen Mitunternehmeranteil an der A-GmbH & Co. KG nach Übertragung des Grundstücks auf die B-GmbH & Co. KG in die C-GmbH & Co. KG ein.



Lösung nach der Finanzverwaltung:

Nach früherem Verständnis konnte hier auch der Gesamtplan einer steuerneutralen Einbringung entgegenstehen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 7).

Ebenso BMF v. 11.11.2011 (UmwStE) Rn. 20.07: „Werden z. B. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, ist die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen (BFH vom 11. 12. 2001, VIII R 23/01, BStBl 2004 II S. 474, und BFH vom 25. 2. 2010, IV R 49/08, BStBl II S. 726).“

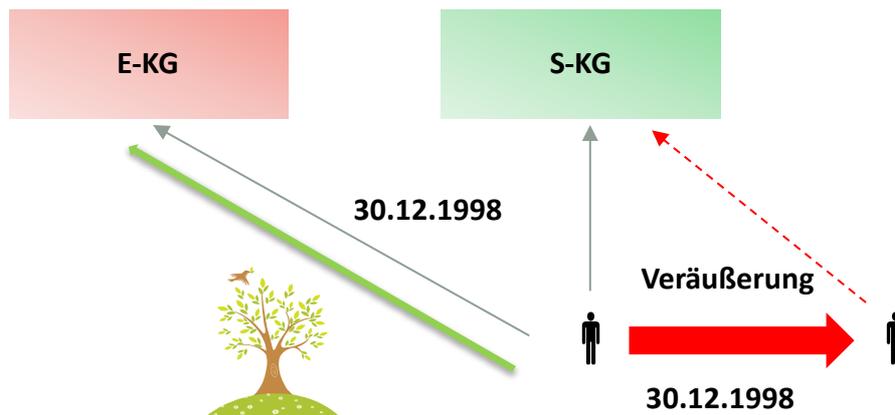
Fortgeltung nach Finanzverwaltung (Umkehrschluss BMF v. 20.11.2019 a.a.O. Rn. 40).

Folglich müssten die stillen Reserven des eingebrachten (Teil-) Mitunternehmerteils als laufender, nicht begünstigter Gewinn versteuert werden.

Überzeugender ist, die neunten Grundsätze zu § 6 Abs. 3 EStG auch auf die §§ 20, 24 UmwStG zu erstrecken (ebenso Binder/Riedel DB 2020, 1587 (1590)).

Beispiel 11 (nach BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13):

Die Kläger waren zu insgesamt 60% Gesellschafter (im Folgenden: Altgesellschafter) der S-KG. Mit notariellem Vertrag vom 29.12.1998 brachten die Altgesellschafter einen Teil der Grundstücke, die sie zuvor im Sonderbetriebsvermögen bei der S-KG gehalten hatten, zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der S-KG ein. Die übrigen Grundstücke der Altgesellschafter, die im Sonderbetriebsvermögen bei der S-KG mit einem Buchwert von insgesamt 1,832 Mio. DM bilanziert waren, sollten ausweislich des Gesellschafterbeschlusses vom 12.12.1998 in das Sonderbetriebsvermögen der E-KG übertragen werden. Am 30.12.1998 veräußerten die Altgesellschafter ihre Anteile an der S-KG an den bisherigen Mitgesellschafter D.



Entscheidung des BFH:

Der Gesetzeszweck der §§ 16, 34 EStG wird verfehlt, wenn dem Veräußerer nach der Veräußerung noch stille Reserven verbleiben oder im Zusammenhang mit der Veräußerung Wirtschaftsgüter ohne Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.

Dem Zweck der Regelung widerspricht es aber nicht, wenn der Veräußerer nur Betriebsvermögen zurückbehalten oder anderweitig übertragen hat, in dem per Saldo keine stillen Reserven enthalten waren.

Denn auch in diesem Fall ist sichergestellt, dass alle vorhandenen stillen Reserven zusammengeballt mit der Anteilsveräußerung aufgedeckt werden und damit von dem Steuerpflichtigen zu versteuern sind.

Umsetzung durch die FinVerw:

BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 16.

Praxishinweise:

Kritisch im Hinblick auf § 16 Abs. 4 EStG Werthebach DStR 2020, 6 (9).

4 Gestaltungshinweise zu Einbringungen nach § 24 UmwStG

4.1 Grundlagen

Gemäß § 24 Abs. 2 UmwStG kann die neue (aufnehmende) Gesellschaft bei Einbringungen nach dem auf Antrag das eingebrachte Betriebsvermögen mit dem Buchwert (§ 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG) oder einem zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert liegenden höheren Wert ansetzen und insoweit wählen, inwieweit sie durch den Ansatz des Buch- oder gemeinen Werts oder eines Zwischenwertes stille Reserven aufdeckt und einen Veräußerungsgewinn entstehen lässt, sofern das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Der Antrag ist durch die aufnehmende Personengesellschaft - spätestens bis zur erstmaligen Abgabe ihrer steuerlichen Schlussbilanz für das Wirtschaftsjahr der Einbringung - bei dem für sie zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Der Antrag bedarf keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Aus dem Antrag muss sich ergeben, ob das eingebrachte Vermögen mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert anzusetzen ist. Für die Auslegung des Antrags gelten die allgemeinen zivilrechtlichen Auslegungsgrundsätze entsprechend (§§ 133, 157 BGB). Wird der Antrag nicht oder nicht rechtzeitig gestellt, ist das eingebrachte Betriebsvermögen dem Grundsatz des § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG folgend zwingend mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Aufgrund der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit der Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft mit der Einbringung von Mitunternehmeranteilen im Wege der Neugründung unter Beteiligung des neu Eintretenden wenden Rechtsprechung und Finanzverwaltung § 24 UmwStG auch im Falle eines Eintritts eines neuen Gesellschafters in eine bestehenbleibende Personengesellschaft auf die Altgesellschafter an.

Aus der Sicht der Altgesellschafter liegt mithin bei der Aufnahme eines weiteren Gesellschafters gegen Einlage in das Gesamthandsvermögen die Einbringung eines gesamten Mitunternehmeranteils i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG vor. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG ist mithin selbst bei Ansatz der gemeinen Werte nicht anwendbar. Soweit auf der Seite der veräußernden Personengesellschaft und der erwerbenden Personengesellschaft dieselben Personen Mitunternehmer sind, handelt es sich –

auch soweit durch Ansatz der Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert ein Gewinn entsteht – um einen laufenden Gewinn (§ 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG). Für die Aufteilung in einen laufenden und einen begünstigten Gewinnanteil ist letztlich entscheidend, inwieweit der Einbringende die Mitberechtigung an den eingebrachten Wirtschaftsgütern behält.

Die im personellen Bestand erweiterte („aufnehmende“) Gesellschaft hat mithin die Möglichkeit, die in den „eingebrachten“ Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven durch Ansatz der Buchwerte oder von Zwischenwerten bei Eintritt eines weiteren Gesellschafters nicht oder nur zu einem Teil aufzudecken, sofern das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Allerdings ist auch in diesem Fall ein Ansatz des eingebrachten Betriebsvermögens mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert nur möglich, wenn die „aufnehmende“ Personengesellschaft – spätestens bis zur erstmaligen Abgabe ihrer steuerlichen Schlussbilanz für das Wirtschaftsjahr der Einbringung – bei dem für sie zuständigen Finanzamt einen entsprechenden Antrag stellt (§ 24 Abs. 2 Satz 3 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Wird der Antrag nicht oder nicht rechtzeitig gestellt, ist das eingebrachte Betriebsvermögen dem Grundsatz des § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG folgend auch bei Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft zwingend mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Soweit der neu eintretende Gesellschafter keine Bareinlage, sondern eine Sacheinlage in Form einzelner Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft erbringt, sind für diese Wirtschaftsgüter bei Übertragungen nach dem 31.12.2000 gemäß § 52 Abs. 16a EStG unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG die Buchwerte fortzuführen, soweit die Sätze 4 bis 6 der Vorschrift nicht erfüllt sind und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Soweit die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 UmwStG auch in der Person des Eintretenden vorliegen, d.h. der Eintretende seine Einlage durch Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils erfüllt, gilt § 24 Abs. 2 UmwStG

auch für die Wirtschaftsgüter des neu eintretenden Gesellschafters. Auch insoweit ist bei Einbringungen nach dem 12.12.2006 für einen unter dem gemeinen Wert liegenden Wertansatz gemäß § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ein Antrag erforderlich.

Bei der Einbringung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, den ein Steuerpflichtiger im Zuge einer Realteilung erhalten hat, ist der gemeine Wert nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ohne Antrag i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG selbst dann anzusetzen, wenn bei der Realteilung die Buchwerte angesetzt wurden. Der Einbringungsgewinn entsteht insoweit in der Person des Einbringenden und nicht (noch) bei der „real geteilten“ Personengesellschaft.

Die Kapitalerhöhung in einer Personengesellschaft durch einen der Gesellschafter stellt sich aus der Sicht der anderen Gesellschafter gleichfalls als Vorgang i.S.d. § 24 UmwStG dar. Auch insoweit sind bei Kapitalerhöhungen nach dem 12.12.2006 zur Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven entsprechende Anträge i.S.d. §§ 24 Abs. 2 Satz 2 und 3, 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG erforderlich.

Wird die Sacheinlage durch Einbringung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erbracht, liegt ein tauschähnlicher Vorgang vor, der nicht zur Anwendung von § 24 UmwStG berechtigt.

§ 24 Abs. 1 UmwStG ist mangels Übertragungsvorgang ebenfalls nicht auf die formwechselnde Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Personengesellschaft und den Beitritt einer GmbH zu einer bestehenden Personengesellschaft ohne vermögensmäßige Beteiligung anzuwenden.

Soweit im Zuge einer Einbringung i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG nach dem 12.12.2006 Anteile an einer Körperschaft, Vermögensmasse oder Personenvereinigung unter dem gemeinen Wert in eine Personengesellschaft eingebracht werden, an der mittelbar oder unmittelbar auch eine von § 8b Abs. 2 KStG begünstigte Person als Mitunternehmer beteiligt ist und ein Gewinn aus der Veräußerung der Anteile im Zeitpunkt der Einbringung nicht der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG unterliegen

hätte, ist die Sieben-Jahres-Regelung des § 24 Abs. 5 UmwStG vorbehaltlich § 27 Abs. 4 UmwStG zu beachten (§ 27 Abs. 1 UmwStG).

Ebenso wie im Falle der Neugründung einer Personengesellschaft (z.B. unter Einbringung eines Einzelunternehmens) ergeben sich auch beim Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft gegen Einlage in das Gesamthandsvermögen Besonderheiten bei der Bilanzierung, da durch die Vorschrift des § 24 UmwStG das sog. Individualprinzip nicht durchbrochen wird. D.h. soweit es infolge der Einbringung nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt, gehen die bis zum Einbringungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven nicht auf den neu eintretenden Gesellschafter über, sondern bleiben aufgrund der transparenten Besteuerung der Personengesellschaft bei dem Steuersubjekt steuerverhaftet, bei dem sie wirtschaftlich entstanden sind.

Beispiel (Bareinlage):

A und B sind je zu ½ Gesellschafter/Mitunternehmer einer Personengesellschaft (inländische Betriebsstätte), deren Bilanz sich zum 31.12.2006 wie folgt darstellt:

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	60.000	Kapital A	100.000
Gebäude	180.000	Kapital B	100.000
Pkw	20.000	Verbindlichkeiten	100.000
Bank	10.000		
sonstige Aktiva	30.000		
	300.000		300.000

Die stillen Reserven bzw. gemeinen Werte der Aktiva stellen sich wie folgt dar:

	Stille Reserven	Gemeine Werte
Firmenwert	75.000 €	75.000 €
Grund und Boden	30.000 €	90.000 €
Gebäude	120.000 €	300.000 €
Pkw	15.000 €	35.000 €
Bank	10.000 €	

Sonstige Aktiva	30.000 €	
insgesamt	240.000 €	540.000 €

Das Gebäude ist von der Gesellschaft am 02.01.1997 für 300.000 € angeschafft und seitdem zutreffend gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 10 Jahre lang mit 4% der AK abgeschrieben worden. Der Pkw ist am 02.01.2002 für 120.000 € erworben und in den letzten fünf Jahren gemäß § 7 Abs. 1 EStG mit jeweils 1/6 der AK abgeschrieben worden.

Mit Wirkung vom 02.01.2007 tritt C als weiterer Gesellschafter in die Gesellschaft ein und zahlt dafür 220.000 € als Einlage auf das Bankkonto der Gesamthand ein.

Welche ertrag- bzw. umwandlungssteuerrechtlichen Rechtsfolgen ergeben sich?

(1) Wie stellt sich die Bilanz der Gesellschaft zum 02.01.2007 dar?

(2) Welche ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich auf der Ebene der Altgesellschafter?

(3) Wie sind die Abschreibungen in der GuV der neuen Personengesellschaft ab 02.01.2007 vorzunehmen?

Lösung:

Der Eintritt des C in die bestehende Gesellschaft stellt für die Gesellschafter A und B eine Einbringung von Mitunternehmeranteilen i.S.d. § 24 Abs. 1 UmwStG dar. Die um eine Person erweiterte „aufnehmende“ Personengesellschaft hat gem. § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG das von A und B eingebrachte Betriebsvermögen grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf Antrag darf die Gesellschaft die von A und B eingebrachten Wirtschaftsgüter auch mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert ansetzen.

Lösung zu (1): Ohne bzw. bei nicht fristgerechter Antragstellung

Ohne einen Antrag i.S.d. §§ 24 Abs. 2 Satz 2 und 3, 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG hat die Gesellschaft die gemeinen Werte anzusetzen. Es ergibt sich folgende „Eröffnung“-Gesamthandsbilanz zum 02.01.2007:

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	75.000	Kapital A	220.000
Grund und Boden	90.000	Kapital B	220.000
Gebäude	300.000	Kapital C	220.000
Pkw	35.000	Verbindlichkeiten	100.000
Bank	230.000		
sonstige Aktiva	30.000		
	760.000		760.000

Lösung zu (2): Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen des A und B in der Personengesellschaft angesetzt wird, gilt für die einbringenden A und B als Veräußerungspreis i.S.d. § 16 EStG (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Der Einbringungsgewinn ermittelt sich i.V.m. § 16 Abs. 2 EStG für A und B jeweils wie folgt:

Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG) 220.000

abzüglich Buchwert/Kapitalkonto (§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG) ./ 100.000

Einbringungsgewinn 120.000

davon 2/3 laufender Gewinn (Zur Versteuerung des Veräußerungsgewinns als teilweise laufender Gewinn vgl. auch Randnr. 24.16, 24.17 UmwStE 2011. Im Beispielsfall veräußern A und B jeweils 1/3 ihres Anteils an C und behalten jeweils 2/3, so dass 2/3 des Veräußerungsgewinns als laufender Gewinn zu versteuern sind.) gemäß § 24 Abs. 3 Satz 3 UmwStG i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG (Kz 102 Anlage FE 1) und Gewerbeertrag i.S.d. § 7 Satz 1 GewStG (Randnr. 24.17 UmwStE 2011, mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 15.06.2004, BStBl II 2004 S. 754)

80.000 verbleibender Veräußerungsgewinn (Die Voraussetzungen für den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG sollen nicht vorliegen.) §§ 16, 34 EStG (Kz 130 Anlage FE 2)
40.000

A und B haben somit jeweils 80.000 € als laufenden Gewinn und 40.000 € als tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn gemäß §§ 16, 34 EStG zu versteuern. Die Vorschriften der §§ 6b, 6c EStG können auf den Einbringungsgewinn angewendet werden, soweit der Gewinn auf begünstigte Wirtschaftsgüter i.S.d. Vorschriften entfällt. In diesem Fall ist § 34 Abs. 1 Satz 4 EStG zu beachten.

Lösung zu (3):

Setzt die neue Personengesellschaft das nach § 24 Abs. 1 UmwStG eingebrachte Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert an, so gelten die eingebrachten Wirtschaftsgüter als im Zeitpunkt der Einbringung durch die (erweiterte aufnehmende) Personengesellschaft als angeschafft (§§ 24 Abs. 4 1. Halbsatz, 23 Abs. 4 1. Alternative UmwStG).

Der Firmenwert ist gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG in den folgenden 15 Jahren gleichmäßig mit jährlich 5.00 € abzuschreiben.

Das Gebäude ist gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG nunmehr jährlich mit 3% der Anschaffungskosten i.H.v. 300.000 € (= 9.000 €) abzuschreiben (§ 52 Abs. 21b EStG). Die Anschaffungskosten für den Pkw sind mangels einer mehr als einjährigen Restnutzungsdauer in 2007 in voller Höhe (35.000 €) als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Lösung zu (1): Bei Antrag zum Ansatz der Buchwerte für das von A und B eingebrachte Betriebsvermögen

Beantragt die Gesellschaft den Ansatz der Buchwerte, d.h. die Aufdeckung der stillen Reserven soll vermieden werden, bietet Randnr. 24.14 UmwStE 2011 zwei Darstellungsformen an, den Einbringungsvorgang - im Hinblick auf die Einhaltung des Individualprinzips - bilanztechnisch darzustellen. Die Darstellung in einer dieser Formen ist sinnvoll, da hierdurch sowohl eine zutreffende Zuordnung der stillen Reserven und als eine zutreffende Gewinnverteilung gewährleistet wird und nachvollziehbar bleibt. Die Darstellungsformen bieten sich auch bei der Einbringung zum Zwischenwert an.

1) Darstellung der Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz zu Buchwerten (Bei Zwischenwertansatz muss in der Gesamthandsbilanz der Zwischenwert angesetzt werden.) mit positiver Ergänzungsbilanz (in Höhe der ohne Aufdeckung übergegangenen stillen Reserven) für den neu eintretenden Gesellschafter und negativer (ebenfalls in Höhe der ohne Aufdeckung übergegangenen stillen Reserven) Ergänzungsbilanz für die Altgesellschafter (= Nettomethode)

2) Darstellung der Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz zu den gemeinen Werten mit negativer Ergänzungsbilanz (in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven) für die Altgesellschafter (Bei Zwischenwertansatz muss die Differenz aus

Zwischenwert und gemeiner Wert in die Ergänzungsbilanzen eingestellt werden.) (= Bruttomethode)

Soweit von der 1. Darstellungsform Gebrauch gemacht wird, stellt sich die "Eröffnungs"-Gesamthandsbilanz zum 02.01.2007 wie folgt dar:

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	60.000	Kapital A	*140.000
Gebäude	180.000	Kapital B	140.000
Pkw	20.000	Kapital C	140.000
Bank	230.000	Verbindlichkeiten	100.000
sonstige Aktiva	30.000		
	520.000		520.000

*Die Buchwerte der Kapitalkonten sollen gleich hoch sein, um die Kapitalkonten und die Auseinandersetzungsansprüche der Gesellschafter in der Gesellschaftsbilanz im richtigen Verhältnis zueinander auszuweisen.

Da C eine Einlage von 220.000 € geleistet hat, hat er 80.000 € mehr bezahlt, als sein buchmäßiges Kapital in der Gesamthandsbilanz der erweiterten Personengesellschaft ausmacht. C hat mit diesen 80.000 € A und B wirtschaftlich (auch) 1/3 ihrer stillen Reserven „abgekauft“. C muss bei dieser Darstellung sein in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft nicht ausgewiesenes Mehrkapital in einer Ergänzungsbilanz ausweisen. Die Ergänzungsbilanz des C sieht zum 02.01.2007 dann wie folgt aus:

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	25.000	Mehrkapital C	80.000
Grund und Boden	10.000		
Gebäude	40.000		
Pkw	5.000		
	80.000		80.000

Das von A und B in die Personengesellschaft „eingebrachte“ Betriebsvermögen ist danach in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanz des C mit insgesamt 280.000 € ausgewiesen (mit 200.000 € in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft und mit 80.000 € in der Ergänzungsbilanz des C). Es war bisher bei A und B nur mit 200.000 € angesetzt. Es würden sich damit für A und B jeweils ein Einbringungsgewinn von 40.000 € ergeben. A und B können diesen Gewinn dadurch neutralisieren, dass sie ihrerseits negative Ergänzungsbilanzen aufstellen

und in diesen dem in der Ergänzungsbilanz des C ausgewiesenen Mehrwert für die Aktiva von 80.000 € entsprechende Minderwerte für die Aktiva als Korrekturbeträge gegenüberstellen. Die negativen Ergänzungsbilanzen der A und B sehen zum 02.01.2007 danach jeweils wie folgt aus:

<u>negative Ergänzungsbilanz A</u>			
Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	40.000	Firmenwert	12.500
		Grund und Boden	5.000
		Gebäude	20.000
		Pkw	2.500
	40.000		40.000

<u>negative Ergänzungsbilanz B</u>			
Aktiva		Passiva	
Minderkapital B	40.000	Firmenwert	12.500
		Grund und Boden	5.000
		Gebäude	20.000
		Pkw	2.500
	40.000		40.000

Die Gesamthandsbilanz, die positive und die negativen Ergänzungsbilanzen stellen nunmehr das steuerliche Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft dar. Das Betriebsvermögen der Altgesellschafter A und B ist in der Gesamtschau zutreffend mit dem Buchwert angesetzt worden.

Lösung zu (2):

Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen des A und B in der Personengesellschaft angesetzt wird, gilt für die einbringenden A und B als Veräußerungspreis i.S.d. § 16 EStG (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Das eingebrachte Betriebsvermögen ist in der Bilanz der Personengesellschaft und in den Ergänzungsbilanzen insgesamt wie folgt ausgewiesen: mit 200.000 € in der Bilanz der Personengesellschaft zuzüglich 80.000 € in der Ergänzungsbilanz des C abzüglich jeweils 40.000 € in den Ergänzungsbilanzen des A und B, insgesamt also mit 200.000 €. Da der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens der A und B zum 02.01.07 ebenfalls 200.000 € betrug, entsteht für A und B kein Einbringungsgewinn.

Lösung zu (3):

Maßgebend für die Abschreibungen in der Folgezeit bei der Buchwerteinbringung sind die Vorschriften der §§ 24 Abs. 4 1. Halbsatz, 23 Abs. 1 und 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG. Die übernehmende Personengesellschaft tritt bezüglich der Abschreibungen in die Rechtsstellung der übertragenden Personengesellschaft, d.h. die bisherigen Abschreibungen sind fortzuführen. Gleiches gilt für Sonderabschreibungen und den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklagen.

Da dem C jedoch hinsichtlich der von ihm im Zuge des Eintritts angeschafften ideellen Anteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern in Höhe der erworbenen stillen Reserven ein höheres Abschreibungsvolumen zusteht als den Altgesellschaftern, sind die Abschreibungsbeträge des C gesondert zu ermitteln und die Differenz zu den – dem C anteilig zustehenden – bereits in der Gesamthandsbilanz berücksichtigten Beträgen im Rahmen seiner Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen. Für die Ermittlung der AfA des eintretenden Gesellschafters ist auf seine Anschaffungskosten, die Restnutzungsdauer und die steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten im Zeitpunkt des Eintritts abzustellen. Die Anschaffungskosten des C betragen insgesamt 180.000 € ($220.000 \text{ €} \times 2/3 = 146.666 \text{ €}$ (Bareinlage für fremde Rechnung) zzgl. $100.000 \text{ €} \times 1/3 = 33.334 \text{ €}$ (Schuldübernahme)). Die im Rahmen der Ergänzungsbilanz des C zu berücksichtigenden Abschreibungsbeträge ermitteln sich danach wie folgt:

Der anteilig erworbene Firmenwert ist gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG gleichmäßig auf 15 Jahre zu verteilen. Die AfA beträgt mithin $25.000 \times 1/15 = 1.667 \text{ €}$. Da dem C über die Gesamthandsbilanz bisher keine anteilige AfA diesbezüglich zugestanden wurde, ist der Betrag in voller Höhe im Rahmen der Ergänzungsbilanz des C zu berücksichtigen.

Die Anschaffungskosten des C für das anteilig erworbene Gebäude i.H.v. 100.000 € (anteiliger Buchwert von 60.000 € zzgl. der anteiligen stillen Reserven von 40.000 €) sind nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG mit 3% abzuschreiben, da C der Gesellschaft nach dem 31.12.2000 beigetreten ist (BMF-Schreiben vom 05.08.2002, BStBl I 2002 S. 710). Die AfA beträgt danach $100.000 \times 3\% = 3.000 \text{ €}$. Da dem C über die Gesamthandsbilanz bereits 4.000 € (= $12.000 \times 1/3$) AfA auf das Gebäude

zugerechnet werden, ist der überschießende Betrag i.H.v. 1.000 € in der Ergänzungsbilanz zuzuschreiben (Diese Berechnung ist aber umstritten, da die Bemessung der AfA in der Ergänzungs-GuV noch nicht völlig geklärt ist (vgl. Schmidt EStG § 15 Rz. 465). Insbesondere ist streitig, ob in der Ergänzungsbilanz die AfA-Methode zu berücksichtigen ist, die auch der Abschreibung in der Gesamthandsbilanz zu Grunde gelegt wurde und die AfA vom Mehrwert vorzunehmen ist; für den Streitfall würde sich danach bei dem Gebäude eine Abschreibung von 4% von 40.000 = 1.600 € ergeben).

Die Anschaffungskosten des C für den anteilig erworbenen Pkw i.H.v. 11.667 € (anteiliger Buchwert von $\frac{1}{3} \times 20.000 = 6.667$ zzgl. der anteiligen stillen Reserven von 5.000 €) sind mangels einer mehr als einjährigen Restnutzungsdauer in 2007 in voller Höhe als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Da dem C über die Gesamthandsbilanz bereits 6.667 € (= $20.000 \times \frac{1}{3}$) AfA auf den Pkw zugerechnet werden, ist der Mehrbetrag i.H.v. 5.000 € in der Ergänzungsbilanz zu erfassen.

Da der Abschreibungsbetrag, der der Gesellschaft insgesamt zusteht, gemäß §§ 24 Abs. 4 1. Halbsatz, 23 Abs. 1 und 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG jedoch auf die Höhe der Abschreibungsbeträge der bisherigen (zweigliedrigen) Personengesellschaft festgeschrieben ist, darf die AfA-Bemessung über die Ergänzungsbilanz des neu eintretenden Gesellschafters C die Gewinn- und Verlustrechnung der erweiterten Personengesellschaft in der Gesamtschau nicht beeinflussen. Die Gewinnauswirkungen sind daher "spiegelbildlich" auch in den Ergänzungsbilanzen der A und B darzustellen. Eine Auswirkung ergibt sich danach lediglich bei der Gewinnverteilung.

Die spiegelbildliche Abstockung der Buchwerte in den negativen Ergänzungsbilanzen der Altgesellschafter ist höchstrichterlich anerkannt. Dabei handelt es sich letztlich um eine Minderung des Abschreibungsvolumens der Altgesellschafter. Die Abschreibung dieses Minderkapitals bewirkt in der Folgezeit eine sukzessive Nachholung der Versteuerung der auf den neu eintretenden Gesellschafter ohne sofortige Besteuerung

übergegangenen stillen Reserven und führt zu einem laufenden Gewinn der Altgesellschafter.

Die Gewinnauswirkungen bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft stellen sich zusammenfassend wie folgt dar:

	A	B	C	PersG
Gesamthandsbilanz (Kz 100 Anlage FE 1)	- 10.666 €	- 10.667 €	- 10.667 €	- 32.000 €
Ergänzungsbilanz (Kz 117 Anlage FE 1)	+ 2.833 €	+ 2.834 € - 5.667 €	0 €	
	- 7.833 € - 7.833 € - 16.334 €			- 32.000 €

Soweit von der 2. Darstellungsform Gebrauch gemacht wird, stellt sich die Eröffnungsgesamthandsbilanz zum 02.01.2007 wie folgt dar:

Das von A und B in die Personengesellschaft eingebrachte Betriebsvermögen ist beim Ansatz mit dem gemeinen Wert in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft mit insgesamt 440.000 € ausgewiesen. Es war bisher bei A und B nur mit 200.000 € angesetzt. Es würde sich damit für A und B jeweils ein Einbringungsgewinn von 120.000 € ergeben.

A und B können diesen Einbringungsgewinn dadurch neutralisieren, dass sie ihrerseits negative Ergänzungsbilanzen aufstellen und in diesen den in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Mehrwert für die Aktiva von 240.000 € einen entsprechenden Minderwert gegenüberstellen. Für C könnte in diesem Falle eine Ergänzungseröffnungsbilanz entfallen.

Die Gesamthandsbilanz und die negativen Ergänzungsbilanzen stellen nunmehr das steuerliche Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft dar. Das Betriebsvermögen der Altgesellschafter A und B ist mit dem Buchwert übergegangen.

Lösung zu (2):

Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen des A und B in der Personengesellschaft angesetzt wird, gilt für die einbringenden A und B als Veräußerungspreis i.S.d. § 16 EStG (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Das eingebrachte Betriebsvermögen ist in der Bilanz der Personengesellschaft insgesamt wie folgt

ausgewiesen: mit 440.000 € in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft abzüglich jeweils 120.000 € in den Ergänzungsbilanzen des A und B, insgesamt also mit 200.000 €. Da der Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens der A und B zum 02.01.07 ebenfalls 200.000 € betragen würde, würde für A und B kein Einbringungsgewinn entstehen.

Lösung zu (3):

Maßgebend für die Abschreibungen in der Folgezeit bei der Buchwerteinbringung sind die Vorschriften der §§ 24 Abs. 4 1. Halbsatz, 23 Abs. 1 und 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG. Die übernehmende Personengesellschaft tritt bezüglich der Abschreibungen in die Rechtsstellung der übertragenden Personengesellschaft, d.h. die bisherigen Abschreibungen sind fortzuführen. Dabei bleibt es auch bei der 2. Darstellungsform. Es dürfen sich danach aus den GuV der Gesamthandsbilanz und der Ergänzungsbilanzen keine anderen Abschreibungsbeträge ergeben als bei der bisherigen (zweigliedrigen) Personengesellschaft. Wie die AfA-Beträge in der Gesamthandsbilanz im Rahmen der 2. Darstellungsform ermittelt werden, ist nicht zwingend vorgeschrieben. Wichtig ist, dass eine entsprechende Anpassung über die Ergänzungsbilanzen erfolgt.

In der nachfolgenden Fortführung der Gesamthandsbilanz sollen die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen stillen Reserven wie nachträgliche Anschaffungskosten der Personengesellschaft behandelt worden sein (die Ermittlung der AfA-Beträge in der Gesamthandsbilanz nach dieser Methode ist allerdings nicht zwingend vorgeschrieben!). Die Gesamthandsbilanz entwickelt sich danach wie folgt:

Aktiva				Passiva	
Firmenwert	75.000			Kapital A	220.000
- AfA, § 7 Abs. 1 S. 3	*1 - 5.000	70.000		- Verlust	- 18.933
Grund und Boden		90.000		Kapital B	220.000
Gebäude	300.000			- Verlust	- 18.933
- AfA, § 7 Abs. 4 (alt)	*2 - 16.800	283.200		Kapital C	220.000
Pkw	35.000			- Verlust	- 18.934
- a.o.A.	*3 - 35.000	0		Verbindlichkeiten	100.000
Bank		230.000			
sonstige Aktiva	30.000	30.000			
		703.200			703.200

*1 - $75.000 \times 1/15 = 5.000$

*2 - H 7.3 „Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ EStH 2010“; d.h. ursprüngliche Bemessungsgrundlage von 300.000 € zzgl. der nachträglichen AK von 120.000 € = $420.000 \text{ €} \times 4 \% = 16.800 \text{ €}$

*3 - H 7.3 „Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ EStH 2010“; d.h. Restbuchwert von 20.000 € zzgl. der nachträglichen AK von 15.000 € = 35.000 (verteilt auf die Restnutzungsdauer von 1 Jahr - R 7.4 Abs. 9 EStR 2008)

Auch bei der Wahl dieser Darstellungsform ist danach im ersten Schritt zu prüfen, inwieweit dem C aufgrund seiner Anschaffungskosten für den Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter Abschreibungsbeträge zuzurechnen sind. Die Differenz zu den - dem C anteilig zustehenden - bereits in der Gesamthandsbilanz berücksichtigten Beträgen ist im Rahmen der Entwicklung seiner Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen.

Die im Rahmen der Ergänzungsbilanz des C zu berücksichtigenden Abschreibungsbeträge ermitteln sich danach wie folgt:

Der anteilig erworbene Firmenwert ist gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG gleichmäßig auf 15 Jahre zu verteilen. Die AfA für C beträgt mithin $25.000 \times 1/15 = 1.667 \text{ €}$. Dieser Betrag ist dem C auch über die Gesamthandsbilanz zugerechnet worden ($5.000 \times 1/3$). Eine Korrektur über die Ergänzungsbilanz des C ist insoweit nicht vorzunehmen.

Die Anschaffungskosten des C für das anteilig erworbene Gebäude i.H.v. 100.000 € (anteiliger Buchwert von 60.000 € zzgl. der anteiligen stillen Reserven von 40.000 €) sind nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG mit 3% abzuschreiben, da C der Gesellschaft nach dem 31.12.2000 beigetreten ist (BMF-Schreiben vom 05.08.2002, BStBl I 2002 S. 710). Die AfA beträgt danach $100.000 \times 3 \% = 3.000 \text{ €}$. Da dem C über die Gesamthandsbilanz bereits 5.600 € (= $16.800 \times 1/3$) AfA auf das Gebäude

zugerechnet werden, ist der überschießende Betrag i.H.v. 2.600 € in der Ergänzungsbilanz zuzuschreiben.

Die Anschaffungskosten des C für den anteilig erworbenen Pkw i.H.v. 11.667 € (anteiliger Buchwert von $\frac{1}{3} \times 20.000 = 6.667$ zzgl. der anteiligen stillen Reserven von 5.000 €) sind mangels einer mehr als einjährigen Restnutzungsdauer in 2007 in voller Höhe als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Dieser Betrag ist dem C auch über die Gesamthandsbilanz zugerechnet worden ($35.000 \times \frac{1}{3}$). Eine Korrektur über die Ergänzungsbilanz des C ist insoweit nicht vorzunehmen.

Im zweiten Schritt sind die danach insgesamt über die Gesamthandsbilanz und die Ergänzungsbilanz berücksichtigten Abschreibungsbeträge den insgesamt nach §§ 24 Abs. 4 1. Halbsatz, 23 Abs. 1 und 12 Abs. 3 1. Halbsatz UmwStG zulässigen Beträgen gegenüberzustellen. Die Differenz wäre im Rahmen der Ergänzungsbilanzen von A und B zu korrigieren.

	Gesamthandsbilanz	Ergänzungsbilanz C	Summe	Zulässiger Betrag	Korrekturbetrag
Firmenwert	- 5.000	0	- 5.000	0	+ 5.000
Gebäude	- 16.800	+ 2.600	- 14.200	- 12.000	+ 2.200
Pkw	- 35.000	0	- 35.000	- 20.000	+ 15.000
	- 56.800	+ 2.600	- 54.200	- 32.000	+ 22.200

Die Ergänzungsbilanzen von A und B stellen sich danach wie folgt dar:

<u>negative Ergänzungsbilanzen A und B zum 31.12.2007 (jeweils)</u>					
Aktiva				Passiva	
Minderkapital	120.000			Firmenwert	37.500
- Gewinn	- 11.100	108.900			- 2.500
				Grund und Boden	35.000
				Gebäude	60.000
					- 1.100
				Pkw	7.500
					- 7.500
		108.900			0
					108.900

Die Gewinnauswirkungen bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft stellen sich zusammenfassend wie folgt dar:

	A	B	C	PersG
Gesamthandsbilanz (Kz 100 Anlage FE 1)	- 18.933	- 18.933	- 18.934	- 56.800
Ergänzungsbilanz (Kz 117 Anlage FE 1)	+ 11.100	+ 11.100	+ 2.600	+ 24.800
	- 7.833	- 7.833	- 16.334	- 32.000

4.2 Zuzahlungen an Altgesellschafter

Leistet ein eintretender Gesellschafter statt einer (Bar- oder Sach-)Einlage in das Gesamthandsvermögen der erweiterten Gesellschaft eine Ausgleichszahlung an die Altgesellschafter, so erhalten die Altgesellschafter für die „Einbringung“ ihres Betriebsvermögens nicht nur Gesellschaftsrechte an der neuen Personengesellschaft, sondern darüber hinaus noch eine Zuzahlung. § 24 UmwStG ist in diesen Fällen für die Gesellschafter der bisherigen Personengesellschaft nur anwendbar, soweit die Einbringenden als Gegenleistung für die Einbringung Gesellschaftsrechte erwerben. In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass die einbringenden Altgesellschafter Eigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern veräußern (Einbringung auf fremde Rechnung) und nur die ihnen verbleibenden Eigentumsanteile – für eigene Rechnung – nach § 24 Abs. 1 UmwStG in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft einbringen.

Für diese Betrachtung ist es ohne Bedeutung, ob das seitens des Eintretenden zu leistende Entgelt beim Einbringenden Privatvermögen wird oder außerhalb des erlangten Mitunternehmeranteils zum Betriebsvermögen gehört.

Der Vorgang ist steuerlich als Veräußerung eines Bruchteils eines Mitunternehmeranteils zu behandeln und führt daher zwingend zur anteiligen Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven. Der über die Buchwerte der erworbenen ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens hinausgehende Mehrbetrag der Zuzahlung ist als Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz zugunsten des Erwerbers auszuweisen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG muss ein Ausweis in einer „Ergänzungsrechnung“ erfolgen. Der Gewinn, der infolge der Zuzahlung in das Privatvermögen bei den Einbringenden entsteht, kann nicht durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden.

Ob eine Zuzahlung in das Vermögen des Einbringenden außerhalb des Gesellschaftsvermögens vorliegt, ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Nur ein Wertausgleich der dauerhaft in das Gesellschaftsvermögen der Übernehmerin geleistet wird, berührt die Anwendung des § 24 UmwStG nicht. Eine Zuzahlung in das Vermögen des Einbringenden ist nach der wirtschaftlichen Betrachtung auch anzunehmen, wenn die Zahlung zwar in das Gesellschaftsvermögen geleistet wird, allerdings ausschließlich für den Einbringenden ein individueller Auszahlungsanspruch entsteht. Bei folgenden Sachverhalten liegt m.E. eine zur Gewinnrealisierung führende Gegenleistung vor:

- Die Zahlung wird an einen von dem Einbringenden bestimmten Empfänger (z.B. Gläubiger) geleistet.
- Die Zahlung gelangt auf das Bankkonto der aufnehmenden Gesellschaft, wird aber kurzfristig von dem Einbringenden entnommen.
- Mit der Zahlung wird eine zugunsten des Einbringenden begründete Verbindlichkeit der Gesellschaft getilgt (z.B. Überweisung der Zuzahlung auf ein Kontokorrentkonto der Gesellschaft, das durch Privatentnahmen einen Negativ-Saldo aufweist).

- Die Gutschrift der Zuzahlung erfolgt auf einem Darlehenskonto des Einbringenden (= Fremdkapitalkonto der Gesellschaft).
- Der Einbringende erhält einen festen und entnehmbaren „Vorabgewinn“, der nicht durch Gesellschafterleistungen zu rechtfertigen ist, sondern wirtschaftlich einem ratenweise zu zahlenden Veräußerungsentgelt des Eintretenden entspricht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG in der aktuellen Fassung, entsteht bei dem Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft mit Zuzahlung Vermögen der Altgesellschafter nach dem 31.12.2001 grds. ein laufender nicht begünstigter Veräußerungsgewinn der Altgesellschafter (§ 52 Abs. 34 Satz 1 EStG). Dies gilt entsprechend der Änderung des § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG durch das Steuerbeamten-Ausbildungsgesetz (StBAG) auch bei dem Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine Freiberuflerpraxis. Der Gewinn unterliegt grds. der Gewerbesteuer.

Hinsichtlich des – auf eigene Rechnung einzubringenden – verbleibenden Mitunternehmeranteils liegt aus der Sicht der Altgesellschafter allerdings ein Anwendungsfall des § 24 UmwStG vor. Der Ansatz der gemeinen Werte kann bei Einbringungen nach dem 12.12.2006 mithin nur vermieden werden, wenn auch in diesen Fällen ein Antrag gemäß §§ 24 Abs. 2 Satz 2 und 3 i.V.m. 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG fristgerecht gestellt wird.

4.3 Verschärfung in den Voraussetzungen für steuerneutrale Umwandlungen durch JStG 2015

4.3.1 Grundlagen

Nach überholter Rechtslage war es nur im Rahmen des § 20 Abs. 2 Satz 4 und § 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG möglich, dem Einbringenden zusätzlich zu der Gewährung von Gesellschaftsrechten eine sonstige Gegenleistung einzuräumen. Da § 24 UmwStG zunächst keine entsprechende Regelung enthielt, führte nach Ansicht der Finanzverwaltung die Gewährung einer sonstigen Gegenleistung bei der Einbringung nach § 24 UmwStG zur (teilweisen) Aufdeckung der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens (sog. Einbringung gegen Mischentgelt).

Der BFH hatte allerdings bereits mit dem Urteil vom 18.9.2013 dieser Verwaltungsauffassung widersprochen (BFH v. 18.9.2013 – X R 42/10, BStBl II 2016

II, 639). Nach den Ausführungen des BFH wird bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert, wenn die Summe aus der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden und dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt.

Beispiel: Einbringung eines Einzelunternehmens gegen Mischentgelt in eine Personengesellschaft

K führt einen Betrieb als Einzelunternehmen (Buchwert 300.000 EUR; Verkehrswert 600.000 EUR). Zum 1.1.2014 bringt er den Betrieb in eine neu gegründete GmbH & Co. KG ein. Die KG gewährt K Gesellschaftsrechte (Kapitalkonto I) i.H.v. 100.000 EUR. Der restliche Teil des Zugangs wird auf dem Darlehenskonto (Fremdkapitalcharakter) des K i.H.v. 200.000 EUR verbucht. Ist die Einbringung nach § 24 UmwStG zu Buchwerten möglich?

Lösung nach bisheriger Verwaltungsauffassung:

In Höhe der Gutschrift auf dem Darlehenskonto wurde dem Einbringenden ein schädliches Entgelt eingeräumt. Diesem Entgelt muss der anteilige Buchwert i.H. von 100.000 EUR ($= 300.000 \text{ EUR} \times 200.000/600.000$) gegenübergestellt werden (vgl. UmwStE Rn. 24.07).

Lösung nach der BFH-Rechtsprechung:

Ja. Die Verbuchung auf dem Darlehenskonto ist zwar ein Entgelt. Da die Summe aus der Gutschrift auf dem Kapitalkonto und auf dem Darlehenskonto den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Betriebs nicht übersteigt, ist die Einbringung nach § 24 UmwStG steuerneutral zu Buchwerten möglich.

Neuregelung durch das Steueränderungsgesetz 2015:

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015 wurde das Thema „sonstige Gegenleistungen“ bei den Einbringungen nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG neu geregelt.

Der neue Wortlaut des § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG lautet wie folgt:

„Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit

1. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und
2. der gemeine Wert von neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten sonstigen Gegenleistungen

a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder

b) 500 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens,
nicht übersteigt.“

Zudem wurde der folgende neue Satz 4 angefügt:

„Erhält der Einbringende neben den neuen Gesellschaftsanteilen auch sonstige Gegenleistungen, ist das eingebrachte Betriebsvermögen abweichend von Satz 2 mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistungen anzusetzen, wenn dieser den sich nach Satz 2 ergebenden Wert übersteigt.“

Die Möglichkeit zur Fortführung der Buchwerte oder zum Ansatz von Zwischenwerten besteht daher - bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen - nur soweit die o.g. Grenzen des § 24 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG nicht überschritten sind. Soweit diese Grenzen überschritten sind, bleibt es beim Ansatz der gemeinen Werte nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG.

Beispiel: Einbringung und sonstige Gegenleistung (Rechtslage ab 2015)

A bringt sein Einzelunternehmen (EU) in die A-GmbH & Co. KG (A-KG) ein. Das EU hat hierbei ein Eigenkapital von 400.000 EUR. In welchem Umfang kann dem Einbringenden steuerunschädlich eine sonstige Gegenleistung eingeräumt werden?

Lösung:

Nach der bisherigen Auslegung der Finanzverwaltung war die buchwertneutrale Einbringung nach § 24 UmwStG nur anwendbar, soweit A für die Einbringung ausschließlich Gesellschaftsrechte erhält. Erwarb allerdings A im Rahmen der Einbringung zusätzlich noch einen Darlehensanspruch (= sonstige Gegenleistung), so

waren insoweit stille Reserven aufzudecken. Durch die Neuregelung ist nun eine zusätzliche sonstige Gegenleistung nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG im Rahmen der folgenden Höchstbeträge möglich:

a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens:

25 % von 400.000 EUR = 100.000 EUR

oder alternativ:

b) 500 000 EUR, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens:

Grundsätzlich wären 500.000 EUR als Höchstbetrag möglich. Da aber hierbei das eingebrachte Betriebsvermögen lediglich 400.000 EUR beträgt, darf der Darlehensanspruch hiernach maximal 400.000 EUR betragen.

Im Ergebnis ist vorliegend nach § 24 Abs. 2 Satz 2 Buchst. b) UmwStG eine maximale sonstige Gegenleistung i.H. von 400.000 EUR möglich. Ein übersteigender Betrag führt zu einer teilweisen Aufdeckung der stillen Reserven.

Beispiel: Einbringung und zu hohe sonstige Gegenleistung (Rechtslage ab 2015)

A bringt sein Einzelunternehmen (EU) in die A-GmbH & Co. KG (A-KG) ein. Das EU hat hierbei ein Eigenkapital von 700.000 EUR. Der gemeine Wert des EU beträgt 5.000.000 EUR. A erhält im Rahmen der Einbringung einen Darlehensanspruch i.H.v. 600.000 EUR. Mit welchem Wert ist das eingebrachte Betriebsvermögen bei der KG anzusetzen?

Lösung:

Berechnung der Höchstbeträge nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG:

a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens: 25 % von 700.000 EUR = 175.000 EUR

oder alternativ:

b) 500.000 EUR, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens:

Es greift die absolute Höchstgrenze von 500.000 EUR.

Es kann daher bis zu 500.000 EUR steuerneutral eine sonstige Gegenleistung gewährt werden. Dieser Maximalbetrag wird vorliegend allerdings um 100.000 EUR

überschritten (= 600.000 EUR sonstige Gegenleistung ./ 500.000 EUR Höchstbetrag). In der Folge sind im Verhältnis dieser schädlichen Gegenleistung zum gemeinen Wert des eingebrachten Vermögens die stillen Reserven aufzudecken.

Berechnung der schädlichen Gegenleistung:

Gegenleistung absolut	600.000 EUR
Höchstbetrag nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	./ 500.000 EUR
Schädliche Gegenleistung	100.000 EUR
Schädliche Gegenleistung im Verhältnis zum gemeinen Wert des eingebrachten Vermögens:	

Schädliche Gegenleistung 100.000 EUR : gemeiner Wert 5.000.000 EUR = 2 %. Es sind daher 2 % der stillen Reserven aufzudecken.

Wertansatz in der A-KG:

Buchwerte	700.000 EUR
Aufdeckung stiller Reserven (2 % von 4.300.000 Euro =)	+ 86.000 EUR
Wertansatz	786.000 EUR

Die stillen Reserven der entsprechenden Wirtschaftsgüter sind hierbei um einen einheitlichen Prozentsatz aufzustocken (analog zum Zwischenwertansatz).

A hat in seinem Einzelunternehmen einen laufenden Gewinn i.H.v. 86.000 EUR zu versteuern.

Wegen des „Freibetragseffekts“ im neugefassten § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG kann es bei der Gewährung von sonstigen Gegenleistungen zu ungewollten Effekten kommen. Aus diesem Grund wurde § 24 Abs. 2 UmwStG um einen Satz 4 ergänzt. Der Anwendungsbereich dieses § 24 Abs. 2 Satz 4 UmwStG kommt allerdings nur bei sehr hohen sonstigen Gegenleistungen zum Tragen.

Erstmalige Anwendung

Die Neuregelungen in §§ 20, 21, 22 und 24 UmwStG sind erstmals auf Einbringungen anzuwenden, wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2014 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen worden ist.

2. Begriff der sonstigen Gegenleistung

Angesichts des offenen Wortlauts der Neuregelung bestehen Unsicherheiten, was unter den Begriff der „sonstigen Gegenleistung“ zu subsumieren ist. Notwendig erscheint eine Beantwortung im Erlasswege, die bislang noch nicht erfolgt ist.

Eindeutig unter den Begriff fallen jedenfalls Guthaben auf Verrechnungskonten, Darlehen, Pensionsansprüche, Geldzahlungen sowie typisch stille Beteiligungen. Keine sonstige Gegenleistung dürfte dagegen die Einräumung einer atypisch stillen Gesellschaft neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten (Doppeleinbringung) sein.

Vom Wortlaut erfasst dürften des Weiteren sonstige Gegenleistungen von Seiten Dritter, wie Gesellschafter des übernehmenden Rechtsträgers oder diesen nahe stehende Personen, erfasst sein.

Unklar ist, ob auch nicht bilanzierungsfähige, schuldrechtliche Absprachen sonstige Gegenleistungen sein können.

Angesichts des offenen Wortlauts könnte man schließlich vertreten, dass sonstige Gegenleistungen in das Privatvermögen des Einbringenden in gleicher Weise wie sonstige Gegenleistungen in das Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei der übernehmenden Gesellschaft oder in ein anderes, ihm zuzurechnendes Betriebsvermögen behandelt werden müssen.

Nicht unter den Begriff der sonstigen Gegenleistung fallen dagegen m.E. Gegenbuchungen auf dem Kapitalkonto II, wenn dieses Eigenkapitalcharakter hat. Gleiches gilt für Buchungen auf dem Kapitalrücklagekonto.

4.3.2 Gestaltungsfragen

Zur Vermeidung gewinnrealisierender sonstiger Gegenleistungen kann erwägenswert sein, Wirtschaftsgüter des einzubringenden Betriebsvermögens nicht zum Gegenstand der Einbringung zu machen: In Betracht kommen z.B. Geldentnahmen, die Zurückbehaltung von Forderungen oder ggf. auch von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Die Zurückbehaltung von Forderungen erscheint dabei unproblematisch, weil sie keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen und bis zum Einzug Betriebsvermögen bleiben.

Die Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist ebenfalls unproblematisch, wenn es sich um eine Einbringung in eine Personengesellschaft

handelt und die Wirtschaftsgüter deren Sonderbetriebsvermögen werden. In anderen Fällen kann an eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gedacht werden. Insoweit kann auf die obigen Ausführungen – insbesondere zum steuerlichen Gesamtplan – verwiesen werden.

4.4 Vorabgewinn-Modelle

4.4.1 Allgemeines

Bei dem sog. Vorabgewinnmodell handelt es sich um eine in der Praxis weit verbreitete Gestaltung zur Aufnahme eines neuen Gesellschafters in ein Einzelunternehmen oder Personengesellschaft. Der neue Gesellschafter wird vermögensmäßig an dem Betrieb beteiligt, er leistet jedoch keine oder nur eine geringe Einlage, erhält dafür aber für eine bestimmte Zeit (z.B. fünf Jahre lang) einen geringeren Gewinnanteil als der bzw. die Altgesellschafter.

Beispiel: Begünstigtes Vorabgewinnmodell

Der Arzt L nahm zum 01.01.2015 den Arzt B in seine bisherige Einzelpraxis auf. An der neu gegründeten Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform der GbR sind L und B mit je 50 % beteiligt. Ein Entgelt für den Eintritt in die Praxis musste B trotz des vorhandenen Praxiswerts nicht entrichten. Stattdessen vereinbarten L und B im Gesellschaftsvertrag der GbR, dass L für die folgenden fünf Jahre zum Ausgleich für den in die GbR eingebrachten Praxiswert einen Gewinnanteil von 70 % und B lediglich einen Gewinnanteil von 30 % erhält. Für die Zeit ab 2019 wird die Gewinnverteilung auf 50:50 festgelegt. Liegt ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang vor?

Lösung:

Nein. Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn bei L würde dann entstehen, wenn der erhöhte Gewinnanteil des L i.H. von 20 % für die nächsten fünf Jahre als Kaufpreisraten für die Übertragung der hälftigen Praxis auf B angesehen werden könnte. Dies ist jedoch im Ausgangssachverhalt nicht der Fall.

Die Gesellschafter einer Personengesellschaft sind – sofern es sich nicht um eine Familiengesellschaft handelt – bei der Gestaltung der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsabrede weitgehend frei. Im vorliegenden Fall hat L durch die

Einbringung seiner bestehenden Praxis eine größere Gesellschafterleistung für die GbR erbracht als B. Dadurch ist für ihn ein höherer Gewinnanteil gerechtfertigt. Die Beteiligten haben bei ihren vertraglichen Vereinbarungen eine umfassende Dispositionsfreiheit.

Ein Missbrauchsfall i.S. von § 42 AO kann nicht angenommen haben, da auch außersteuerliche Gründe für eine derartige Gestaltung sprechen (insbesondere die Liquiditätsvorteile für den neu eintretenden Gesellschafter).

Wichtig: Voraussetzung für die Anerkennung des Vorabgewinnmodells ist aber, dass die Höhe des Vorabgewinnanteils noch nicht betragsmäßig festgeschrieben ist. Ist die Höhe der Vorabgewinnanteile bereits festgeschrieben, sind diese dagegen als Kaufpreisraten anzusehen und einer sofortigen Versteuerung zu unterwerfen.

Beispiel: Schädliches Vorabgewinnmodell

Wie obiges Beispiel. Es wird jedoch im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass L für die Anteilsübernahme bei der Gewinnverteilung der Jahre 2015 bis 2019 vorweg jeweils einen Betrag von 100.000 EUR erhält. Der Betrag von $5 \times 100.000 \text{ EUR} = 500.000 \text{ EUR}$ entspricht in etwa dem Verkehrswert des von B übernommenen Praxisanteils. Liegt ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang vor?

Lösung:

Ja. Die Voraussetzungen für die Annahme eines Veräußerungsentgelts sind gegeben. Ein Veräußerungsentgelt liegt hier vor, da der dem bisherigen Praxisinhaber vorab zuzurechnende Betrag von vornherein der Höhe nach festgelegt worden ist und sich die Regelung über die Gewinnverteilung insoweit lediglich als Zahlungsmodalität des Veräußerungspreises darstellt. Wirtschaftlich betrachtet liegt in diesem Fall eine eindeutige Festlegung eines Kaufpreises für den Praxisanteil vor. Der Veräußerungsgewinn ist im Jahr 2015 zu versteuern.

4.4.2 BFH-Urteil vom 27.10.2015 – VIII R 47/12

Mit Urteil vom 27.10.2015 hat der BFH entschieden, dass Veräußerungsentgelt für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 2 EStG auch eine der Höhe nach feststehende Kaufpreisforderung ist, die der Neugesellschafter während

des Bestehens der Gesellschaft durch Verzicht auf Teile des ihm nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zustehenden Gewinns zugunsten des Altgesellschafter oder bei vorzeitiger Beendigung der Gesellschaft im Rahmen einer Ratenzahlungsverpflichtung zu erfüllen hat. Dem Neugesellschafter sind trotz des Verzichts Gewinne in Höhe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen, da die Zuweisung höherer Gewinnanteile an den Altgesellschafter der unmittelbaren Zahlung der Entgelte außerhalb des Gesellschaftsvermögens gleichsteht.

Der Tatbestand der Veräußerung ist mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber verwirklicht. In diesem Zeitpunkt entsteht der Veräußerungsgewinn, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellt die Realisation des Veräußerungsentgelts bei gewinnabhängigen Kaufpreisforderungen dar, die vom Veräußerer erst im Zuflusszeitpunkt erzielt werden.

Beispiel:

An der X-GbR, einer Gemeinschaftspraxis, waren u.a. X mit einem Gesellschaftsanteil von 50% beteiligt. Zum 1.1.2015 übertrug X nominal 30% seines Mitunternehmeranteils an den Neugesellschafter Z. In einem Ergänzungsvertrag wurde festgehalten, dass Z teilweise auf die ihm nach der Beteiligungsquote zustehenden Gewinnanteil bis zum Erreichen eines Sockelbetrags von 3,5 Mio. EUR verzichtet. Hierbei konnte Z bei der Gewinnverteilung wahlweise in einer Spanne zwischen der Hälfte bis Dreiviertel seines Gewinnanteils zugunsten des X verzichten. Wäre die X-GbR vor Tilgung des Restbetrags aufgelöst worden, hätte Z dem Altgesellschafter X die Restbeträge in festgelegten Raten zahlen müssen. Kann diese Vorabgewinnverteilung steuerlich anerkannt werden oder ist in den vereinbarten Modalitäten eine Kaufpreiszahlung zu sehen?

Lösung:

Die getroffenen Vereinbarungen müssen als Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils des X an Z nach § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG angesehen werden. Die dem X zugewiesenen höheren Anteile am Ergebnis der X-GbR stellen Tilgungsleistungen des Anteilserwerbers Z dar, die diesem im Rahmen der Ergebnisverteilung als Einkünfte zuzurechnen sind.

Z hat sich gegenüber X verpflichtet, diesem für die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils einen Betrag in Höhe von 3,5 Mio. EUR als Gegenleistung zu erbringen und diese Verpflichtungen zu tilgen, indem er während des Bestehens der Gesellschaft teilweise auf den ihm quotaal zustehenden Gewinn verzichtet. Diese Kaufpreisforderung war auch nach dem Ausscheiden des X aus der X-GbR weiter zu zahlen und X hätte bei Beendigung der Gesellschaft den nicht getilgten Restkaufpreis in voller Höhe verlangen und einklagen können.

In einem obiter dictum seines Urteils vom 27.10.2015 führt der BFH allerdings aus, dass er selbst im Fall einer gewinnabhängig entstehenden Kaufpreisforderung ein Veräußerungsentgelt für die Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils sehen würde. Die mangelnde Bestimmbarkeit der Gegenleistung im Veräußerungszeitpunkt stellt bei gewinnabhängigen langfristigen Bezügen des Veräußerers nicht in Frage, dass es sich um ein Veräußerungsentgelt handelt. Es wirft nur die Frage auf, ob der Veräußerer das Veräußerungsentgelt zwingend erst bei Zufluss der einzelnen Teilbeträge realisiert. Gleiches gilt, wenn wie im Streitfall der Gewinnverzicht lediglich den Tilgungszeitraum beeinflusst. Der Neugesellschafter als Erwerber tilgt somit im Rahmen des Gewinnverzichts seine Kaufpreisverpflichtung gegenüber dem Altgesellschafter. Der Gewinnverzicht lässt sich nicht als reiner Transfer laufender Gewinnanteile ohne eine vorgeschaltete Veräußerung und Anschaffung würdigen.

Beachte: Trotz Veröffentlichung des BFH-Urteils im Bundessteuerblatt werden die Aussagen des BFH in seinem obiter dictum von der Finanzverwaltung nicht angewendet. Es bleibt damit dabei, dass ein Vorabgewinnmodell dann anzuerkennen ist, wenn die Höhe des Vorabgewinnanteils nicht betragsmäßig festgeschrieben ist.

5 Realteilung

5.1 Grundlagen der Realteilung

5.1.1 Allgemeines

Die Finanzverwaltung war jahrelang davon ausgegangen, dass eine begünstigte Realteilung einer Betriebsaufgabe auf der Ebene der zu teilenden Mitunternehmerschaft bedurfte. Diese Rechtsauffassung ist durch die Rechtsprechung des BFH ins Wanken geraten, wonach eine Realteilung auch dann vorliegen kann, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird (BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37). Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsauffassung mit einiger Zeitverzögerung übernommen (BMF v. 20.12.2016, BStBl. I 2017, 36), aber auf den Fall mit Übernahme eines Teilbetriebs begrenzt. Die folgende Rechtsprechung des BFH (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24; BFH v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29) haben die Finanzverwaltung gezwungen, die Verwaltungsauffassung komplett zu überdenken. Als Ergebnis ist ein neuer Realteilungserlass (BMF v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6), veröffentlicht worden.

Wird eine Mitunternehmerschaft aufgelöst, führt dies zur Aufgabe ihres Gewerbebetriebs i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. Die Grundsätze und Vorteile der Realteilung gelten dabei sowohl für die Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens („echte Realteilung“) als auch für das Ausscheiden (mindestens) eines Mitunternehmers unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft („unechte Realteilung“).

Ob im Einzelfall eine echte oder eine unechte Realteilung vorliegt, richtet sich danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird oder ob sie fortbesteht und nur mindestens ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet. Die Anwendung der Realteilungsgrundsätze setzt auch nicht voraus, dass alle Mitunternehmer die ihnen jeweils zugeteilten Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelnen Wirtschaftsgüter ausnahmslos in ein eigenes

Betriebsvermögen übertragen. Vielmehr ist insoweit eine personen- und objektbezogene Betrachtung erforderlich. Ausreichend ist, dass jedenfalls einer der Realteiler eine der ihm zugeteilten Betriebsgrundlagen in ein eigenes Betriebsvermögen übernimmt, wobei es sich insoweit auch um sein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft handeln kann.

5.1.2 Begriff der Realteilung

Der Begriff der Realteilung wird vom Gesetz nur vorausgesetzt, aber nicht definiert. Er wurde ursprünglich in der Rechtsprechung entwickelt und erstmals in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 26 Buchst. b des Steuerentlastungsgesetzes mit Wirkung vom 1.1.1999 in das EStG aufgenommen.

Nach dem Aufbau des § 16 Abs. 3 EStG ist die Realteilung allerdings ein Sonderfall der Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. Voraussetzung ist danach im Fall der unechten Realteilung die Aufgabe eines Anteils i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder 3 EStG und im Fall der echten Realteilung die Aufgabe des Gewerbebetriebs. Wird eine Mitunternehmerschaft aufgelöst, führt dies zur Aufgabe ihres Gewerbebetriebs i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.

Eine Betriebsaufgabe i.S.v. § 16 Abs. 3 Satz 1 Alt. 1 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs entweder insgesamt in das Privatvermögen überführt, anderen betriebsfremden Zwecken zuführt, an verschiedene Abnehmer veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt, so dass der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört.

Erforderlich ist danach als selbständiges Tatbestandsmerkmal u.a. die Beendigung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit. Denn der Begriff des Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG ist tätigkeitsbezogen definiert. Er wird begründet durch eine mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene, selbständige und

nachhaltige Tätigkeit, die sich u.a. als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Der Gewerbetreibende muss daher die Tätigkeit aufgeben, die mit dem veräußerten bzw. in das Privatvermögen übernommenen oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführten Betriebsvermögen verbunden war. Das Betriebsvermögen muss aufhören, der gewerblichen Tätigkeit des Betriebs zu dienen, dem es zugerechnet wird. Die Beendigung der Tätigkeit ist daher objektiv auf ein bestimmtes Betriebsvermögen und in subjektiver Hinsicht auf ein bestimmtes Steuerrechtssubjekt bezogen.

Eine Betriebsaufgabe setzt hingegen nicht voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs an unterschiedliche Personen verteilt bzw. veräußert werden. Entscheidend ist vielmehr, dass das Betriebsvermögen aufhört, gerade der gewerblichen Tätigkeit desjenigen zu dienen, dem der Betrieb zugerechnet wird. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn eine Mitunternehmerschaft – das Subjekt der Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation – als Ergebnis ihrer Auflösung und Auseinandersetzung nicht mehr existiert.

Mit der Auflösung der Gesellschaft entfällt ihr Erwerbszweck; sie ist nun auf ihre Auseinandersetzung gerichtet. Diese kann, wie dargelegt, zivilrechtlich gesehen auch in einer Naturalteilung bestehen, d.h. in der Verteilung des Gesellschaftsvermögens unter den Gesellschaftern. Steuerrechtlich setzt dies die Verteilung des Betriebsvermögens der Gesellschaft voraus, zu dem auch das Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer gehört. Wie die Gesellschafter dieses Vermögen untereinander verteilen, ist für die Frage der Betriebsaufgabe ohne Bedeutung. Selbst wenn die Verteilung dergestalt erfolgt, dass ein Gesellschafter alle wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält und die übrigen Gesellschafter nur unwesentliche Betriebsgrundlagen, liegt – aus der insoweit maßgeblichen Sicht der Gesellschaft – eine Betriebsaufgabe vor, denn das Betriebsvermögen dient fortan nicht mehr ihrer gewerblichen Tätigkeit. Unerheblich ist auch, ob derjenige, der alle wesentlichen Betriebsgrundlagen erhält, diese als Einzelunternehmer für eine gewerbliche Tätigkeit nutzt, die derjenigen der Gesellschaft entspricht. Denn das Betriebsvermögen dient nun seiner gewerblichen

Tätigkeit als Einzelunternehmer und nicht mehr derjenigen der (aufgelösten und auseinandergesetzten) Gesellschaft.

Die Anwendung der Realteilungsgrundsätze setzt nicht voraus, dass alle Mitunternehmer die ihnen jeweils zugeteilten Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelnen Wirtschaftsgüter ausnahmslos in ein eigenes Betriebsvermögen übertragen. Vielmehr ist insoweit eine personen- und objektbezogene Betrachtung erforderlich. Ausreichend ist danach, dass jedenfalls einer der Realteiler eine der ihm zugeteilten Betriebsgrundlagen in ein eigenes Betriebsvermögen übernimmt, wobei es sich insoweit auch um sein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft handeln kann. Dies ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Realteilung, Umstrukturierungsmaßnahmen durch die steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen zu erleichtern, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird.

Die steuerneutrale Buchwertfortführung soll dem einzelnen Realteiler (personenbezogen) zugutekommen, der das im Rahmen der Realteilung erhaltene Betriebsvermögen in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weiternutzt und so sein unternehmerisches Engagement in anderer Form fortsetzt; der Aufschub der Versteuerung anlässlich einer Betriebsaufgabe an sich aufzudeckender stiller Reserven soll andererseits (objektbezogen) nur insoweit erfolgen, als das erhaltene Betriebsvermögen tatsächlich in einem anderen eigenen Betriebsvermögen weitergenutzt wird. Soweit das nicht der Fall ist, werden die in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven durch Ansatz der gemeinen Werte nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG aufgedeckt. Auf der Ebene der Gesellschaft entsteht insoweit ein Aufgabegewinn, der den einzelnen Realteilern entsprechend der allgemeinen Gewinnverteilungsquote zugerechnet wird.

Der BFH verstand den Begriff der Realteilung in Anlehnung an das Zivilrecht zunächst ausschließlich als eine Form der Auseinandersetzung einer aufgelösten Mitunternehmerschaft. In Abgrenzung zur zivilrechtlichen Naturalteilung setzte die steuerrechtliche Realteilung zusätzlich voraus, dass die von den Beteiligten

übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen bleiben. Der BFH definierte Realteilung ertragsteuerlich daher als die Aufgabe einer Mitunternehmerschaft durch Aufteilung ihres Vermögens unter den Mitunternehmern, bei der zumindest einer der bisherigen Mitunternehmer ihm bei der Aufteilung zugewiesene Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen überführt (vgl. BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37).

In der Fortentwicklung seiner Rechtsprechung hat der BFH demgegenüber entschieden, dass die Anwendung der Grundsätze der Realteilung nicht die vollständige Auflösung der Mitunternehmerschaft voraussetzt, sondern auch in Betracht kommt, wenn mindestens ein Mitunternehmer unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen aus einer – unter den übrigen Mitunternehmern fortgesetzten – Mitunternehmerschaft ausscheidet (vgl. BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37).

Die Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist ein Sonderfall der Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG ; diese erfasst neben der Aufgabe des Gewerbebetriebs als gleichrangigen Aufgabebetstand die (vollständige) Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA. Insoweit wird das Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Mitnahme von Gesellschaftsvermögen nicht mehr als Veräußerung eines Anteils, sondern als dessen Aufgabe beurteilt.

Nach neuerer Rechtsprechung (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24) finden die Regelungen über die Realteilung (§ 16 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 EStG) danach sowohl – wie bisher – bei Auflösung der Mitunternehmerschaft und Verteilung des Betriebsvermögens („echte Realteilung“) als auch dann Anwendung, wenn (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen aus einer zwischen den übrigen Mitunternehmern fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausscheidet („unechte Realteilung“).

Ob im Einzelfall eine echte oder eine unechte Realteilung vorliegt, richtet sich danach, ob die Mitunternehmerschaft aufgelöst wird (echte Realteilung) oder ob sie fortbesteht und nur (mindestens) ein Mitunternehmer unter Mitnahme von mitunternehmerischem Vermögen ausscheidet (unechte Realteilung).

5.1.3 „Echte Realteilung“

Die „echte“ Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG ist durch den auf der Ebene der Mitunternehmerschaft verwirklichten Tatbestand der Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gekennzeichnet.⁸

Beispiel 9 („echte“ Realteilung):

A und B sind Mitunternehmer eines aus zwei Teilbetrieben bestehenden Gewerbebetriebs. Teilbetriebsvermögen 1 hat einen Wert von 2 Mio. € und einen Buchwert von 200.000 €. Teilbetriebsvermögen 2 hat einen Wert von 1,6 Mio. € und einen Buchwert von 160.000 €. Im Wege der Realteilung erhält A das Teilbetriebsvermögen 1 und B das Teilbetriebsvermögen 2. Außerdem zahlt A an B eine Abfindung von 200.000 €.

Lösung:

A stehen bei der Realteilung wertmäßig 1,8 Mio. € (50 % von 3,6 Mio. €) zu. Da er aber 2 Mio. € erhält, also 200.000 € mehr, zahlt er diesen Betrag für 1/10 (10 % von 2 Mio. € = 200.000 €) des Teilbetriebsvermögens 1, das er mehr erhält. A erwirbt also 9/10 des Teilbetriebsvermögens 1 unentgeltlich und 1/10 entgeltlich. Auf diese 1/10 entfällt ein Buchwert von 20.000 €, so dass A die Aktivwerte um 180.000 € (200.000 € Abfindung abzgl. anteiligem Buchwert von 20.000 €) aufstocken muss und B einen als laufenden Gewinn zu versteuernden Veräußerungsgewinn von 180.000 € (200.000 € Abfindung ./.. 20.000 € anteiliger Buchwert) zu versteuern hat.

Eine Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft und damit ein Fall der „echten“ Realteilung liegt auch bei Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Übertragung

eines Teilbetriebs, eines (Teil-)Mitunternehmeranteils an einer Tochter-Personengesellschaft oder von Einzelwirtschaftsgütern aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft und Fortführung des Betriebs durch den verbleibenden Mitunternehmer in Form eines Einzelunternehmens vor.

5.1.4 „Unechte Realteilung“

Scheidet ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft gegen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die beim ausscheidenden Mitunternehmer zumindest teilweise weiterhin Betriebsvermögen darstellen, aus und wird diese im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern als Mitunternehmerschaft fortgeführt, liegt ein Fall der „unechten“ Realteilung vor (BFH v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24). Dies gilt unabhängig davon, ob der ausscheidende Mitunternehmer einen Teilbetrieb, einen Mitunternehmeranteil oder nur Einzelwirtschaftsgüter erhält. Entsprechendes gilt im Fall von doppelstöckigen Personengesellschaften beim Ausscheiden aus der Mutter-Personengesellschaft gegen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils an einer Tochter-Personengesellschaft.

Beispiel 10 („unechte“ Realteilung):

A, B und C sind zu gleichen Teilen Mitunternehmer eines aus zwei Teilbetrieben bestehenden Gewerbebetriebs. Teilbetriebsvermögen 1 hat einen Wert von 2 Mio. € und einen Buchwert von 200.000 €. Teilbetriebsvermögen 2 hat einen Wert von 1,6 Mio. € und einen Buchwert von 160.000 €. C scheidet im Rahmen einer „unechten“ Realteilung aus der Mitunternehmerschaft aus, die im Übrigen durch A und B fortgeführt wird. C erhält das Teilbetriebsvermögen 1. A und B behalten das Teilbetriebsvermögen 2. Außerdem zahlt C an A und B eine Abfindung von 800.000 €.

Lösung:

C stehen bei der Realteilung wertmäßig 1,2 Mio. € (1/3 von 3,6 Mio. €) zu. Da er aber 2 Mio. € erhält, also 800.000 € mehr, zahlt er diesen Betrag für 4/10 (40 % von 2 Mio. € = 800.000 €) des Teilbetriebsvermögens 1, das er mehr erhält. C erwirbt also 6/10 des Teilbetriebsvermögens 1 unentgeltlich und 4/10 entgeltlich. Auf diese 4/10

entfällt ein Buchwert von 80.000 €, so dass C die Aktivwerte um 720.000 € (800.000 € Abfindung abzgl. anteiligem Buchwert von 80.000 €) aufstocken muss und A und B einen als laufenden Gewinn zu versteuernden Veräußerungsgewinn von 720.000 € (800.000 € Abfindung \cdot 80.000 € anteiliger Buchwert) zu versteuern haben.

5.1.5 Keine Realteilung

Kein Fall der „unechten“ Realteilung liegt vor, wenn der ausscheidende Mitunternehmer die ihm im Rahmen seines Ausscheidens übertragenen Einzelwirtschaftsgüter vollständig ins Privatvermögen überführt. In diesem Fall erzielt der ausscheidende Mitunternehmer einen Veräußerungsgewinn.

Beispiel 11:

An der ABC-OHG sind die Gesellschafter A, B und C zu je 1/3 beteiligt. Zum 31.12.01 erstellt die OHG folgende Bilanz:

ABC-OHG zum 31.12.01

GruBo 1	70.000 €	Kapital A	100.000 €
GruBo 2	100.000 €	Kapital B	100.000 €
Maschinen	100.000 €	Kapital C	100.000 €
Waren	70.000 €	Übrige Passivposten	350.000 €
Übrige Aktiva	310.000 €		
	650.000 €		650.000 €

Mit Ablauf des 31.12.01 scheidet C (50 Jahre alt) aus der Gesellschaft aus. Wegen des Ausscheidens erstellen die Gesellschafter folgende Auseinandersetzungsbilanz, in der die Teilwerte/gemeinen Werte der WG ausgewiesen werden.

Auseinandersetzungsbilanz 31.12.01

<i>GruBo 1</i>	100.000 €	<i>Kapital A</i>	130.000 €
<i>GruBo 2</i>	130.000 €	<i>Kapital B</i>	130.000 €
<i>Maschinen</i>	115.000 €	<i>Kapital C</i>	130.000 €
<i>Waren</i>	85.000 €	<i>Übrige Passivposten</i>	350.000 €
<i>Übrige Aktiva</i>	310.000 €		
	740.000 €		740.000 €

Anstelle der Barabfindung einigen sich die Gesellschafter auf die Übertragung des von der Gesellschaft ungenutzten unbebauten Grundstücks (*GruBo 2*) an C (das dieser fortan für private Zwecke nutzen möchte). Die OHG hatte das Grundstück vor 4 Jahren für 100.000 € erworben.

Der Eigentumsübergang sowie Übergang von Nutzen und Lasten sollen am 01.02.02 stattfinden. Die anfallende GrESt trägt C.

Lösung:

C hat einen Gewinn aus der Veräußerung seines MU-Anteils gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.H.v. 30.000 € zu versteuern.

A und B haben dem C die anteiligen Wirtschaftsgüter abgekauft. Die Anschaffungskosten für A und B setzen sich aus dem anteiligen Buchwert und den abgekauften stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter zusammen. In der AB-OHG sind somit die Wirtschaftsgüter um die anteiligen erworbenen stillen Reserven aufzustocken. Die Eröffnungsbilanz auf den 01.01.02 stellt sich wie folgt dar:

Eröffnungsbilanz AB-OHG 01.01.02

<i>GruBo 1</i>	80.000 €	<i>Kapital A</i>	100.000 €
----------------	----------	------------------	-----------

<i>GruBo 2</i>	110.000 €	<i>Kapital B</i>	100.000 €
<i>Maschinen</i>	105.000 €	<i>Abfindungsschuld ggü. C</i>	130.000 €
<i>Waren</i>	75.000 €	<i>Übrige Passivposten</i>	350.000 €
<i>Übrige Aktiva</i>	310.000 €		
	680.000 €		680.000 €

In einem Zweiten Schritt wird dem C in Erfüllung der Abfindungsverpflichtung im Jahr 02 das Grundstück 2 übereignet, was zur Realisierung der stillen Reserven des übertragenen Grundstücks führt.

Buchung 01.02.02:

<i>Abfindungsschuld C</i>	130.000 €	an	<i>GruBo 2</i>	110.000 €
			<i>s. b. Ertrag</i>	20.000 €

(Keine Anwendung des § 6b Abs. 1 bzw. 3 EStG!).

Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Mitunternehmerschaft in der Weise aus, dass sein Mitunternehmeranteil den verbleibenden Mitunternehmern oder dem letzten verbleibenden Mitunternehmer anwächst und er eine Abfindung in Geld erhält, liegt ebenfalls kein Fall der Realteilung vor.

5.1.6 Gegenstand einer Realteilung

Gegenstand einer Realteilung ist das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft. Das Sonderbetriebsvermögen ist nur insoweit Gegenstand der Realteilung, als es im Rahmen der Realteilung auf einen anderen Mitunternehmer übertragen wird. Die Realteilung kann durch Überführung oder Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder Einzelwirtschaftsgüter erfolgen. Mitunternehmeranteile in diesem Sinne sind auch Teile von Mitunternehmeranteilen.

Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen stellt keinen Fall der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern mit der Folge der Anwendbarkeit der Sperrfrist dar.

Die Überführung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Mitunternehmers ist nicht Bestandteil einer Realteilung und richtet sich nach den Grundsätzen des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG.

Die Übertragung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist als Übertragung eines Teilbetriebs zu behandeln.

Die vorherige Einbringung der Anteile an einer Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften steht einer Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren (BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766). Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG und insbesondere die Übertragung auf einen Mitunternehmer müssen gleichwohl im Zeitpunkt der Übertragung vorliegen.

Nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG müssen bei der Übertragung von

- Teilbetrieben,
- Mitunternehmeranteilen oder
- einzelnen Wirtschaftsgütern

in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer zwingend die Buchwerte fortgeführt werden, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

5.1.7 Betriebsvermögenseigenschaft der übertragenen Wirtschaftsgüter

Voraussetzung für die Buchwertfortführung ist, dass das übernommene Betriebsvermögen nach der Realteilung weiterhin Betriebsvermögen bleibt. Hierfür ist es ausreichend, wenn erst im Rahmen der Realteilung bei den Realteilern durch die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter ein neuer Betrieb (z.B. durch Begründung einer Betriebsaufspaltung) entsteht. Es ist demnach nicht erforderlich, dass die Realteiler bereits vor der Realteilung außerhalb der real zu teilenden Mitunternehmerschaft noch Betriebsvermögen (z.B. im Rahmen eines Einzelunternehmens) haben.

Das übernommene Betriebsvermögen muss in das jeweilige Betriebsvermögen des einzelnen Realteilers übertragen werden. Hierzu zählt auch das Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft.

Eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der der Realteiler ebenfalls beteiligt ist, ist jedoch zu Buchwerten nicht möglich. Dies gilt auch dann, wenn es sich um eine personenidentische Schwesterpersonengesellschaft handelt.

5.1.8 Realteilung ohne Wertausgleich

5.1.8.1 Übertragung aller Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen der Mitunternehmer

Da die echte Realteilung dem Grunde nach eine Betriebsaufgabe darstellt, entsteht folglich grundsätzlich nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG ein nach §§ 16 , 34 EStG begünstigter Aufgabegewinn. Dieser Aufgabegewinn unterliegt nicht der GewSt. Dies gilt jedoch nur, wenn die Realteiler alle zugewiesenen Wirtschaftsgüter in ihr Privatvermögen überführen oder die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist.

Hieraus ergeben sich u.a. folgende Folgerungen:

- Aufgabegewinn des Mitunternehmers ist nach § 16 Abs. 3 Satz 8 EStG die Differenz zwischen dem gemeinen Wert der ihm zugeteilten Wirtschaftsgüter und dem Buchwert seines Kapitalkontos im Zeitpunkt der Realteilung.
- Gehört zum Mitunternehmeranteil des Gesellschafters auch ein Wirtschaftsgut des Sonder-Betriebsvermögen, ist zu unterscheiden:
- Werden die von der Personengesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter sowie die Wirtschaftsgüter des Sonder-Betriebsvermögen ins Privatvermögen überführt, liegt insgesamt eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor, denn der Mitunternehmeranteil setzt sich aus dem anteiligen Gesamthandsvermögen und dem Sonder-Betriebsvermögen zusammen. Der Gewinn ist nach §§ 16 , 34 EStG begünstigt.
- Werden die von der Personengesellschaft (= Gesamthandsvermögen) übertragenen Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen überführt, die Wirtschaftsgüter des Sonder-Betriebsvermögens dagegen in ein anderes Sonder-Betriebsvermögen des Gesellschafters, sind die von der Personengesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen, was zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führt. Die Wirtschaftsgüter des Sonder-Betriebsvermögens müssen dagegen nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zwingend mit dem Buchwert übertragen werden mit der Folge, dass die aufgedeckten stillen Reserven als nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigter Gewinn zu versteuern sind, es sei denn, die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens waren keine wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Der Gewinn unterliegt trotzdem nicht der GewSt (BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94). Die Realteilung ist deshalb gewerbesteuerlich anders zu behandeln als das Ausscheiden eines Gesellschafters.

Nach § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Gewerbebetriebs als laufender Gewinn, soweit einzelne dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden und soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind. Da jedoch die Realteilung als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gilt, liegt keine Veräußerung vor. Der Aufgabegewinn fällt nicht unter § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG, sondern ist nach §§ 16 , 34 EStG in vollem Umfang begünstigt.

5.1.8.2 Übertragung aller Wirtschaftsgüter in das (Sonder-)Betriebsvermögen des Mitunternehmers

Werden im Rahmen der echten Realteilung einer Personengesellschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige (Sonder-)Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind die Wirtschaftsgüter nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend mit dem Buchwert anzusetzen, sofern bei der Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Unerheblich ist, ob der Betrieb des Realteilers schon seit einiger Zeit besteht oder erst im Zuge der Realteilung entsteht.

Dabei sind folgende Grundsätze zu beachten:

- Die Regelung in § 16 Abs. 3 EStG hat Vorrang vor den Regelungen in § 6 Abs. 3 und 5 EStG.
- Nach der Realteilung muss mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage (nach quantitativer und/oder funktionaler Betrachtungsweise) weiterhin Betriebsvermögen eines Realteilers darstellen.
- Es ist nicht erforderlich, dass jeder Realteiler wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens erhält.
- Werden einzelne Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft übertragen, an der der Realteiler ebenfalls beteiligt ist, ist eine Übertragung zu Buchwerten nicht möglich. Dies gilt auch dann, wenn es sich um eine personenidentische Schwester-Personengesellschaft handelt.

Zu den einzelnen Wirtschaftsgütern i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG gehören nicht nur liquide Mittel, sondern auch Verbindlichkeiten der Personengesellschaft. Unerheblich ist, ob die Verbindlichkeiten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den vom Realteiler übernommenen Wirtschaftsgütern stehen, ob sie dem rechnerischen Anteil des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen entsprechen oder dazu inkongruent sind. Die inkongruente Übernahme der liquiden Mittel und der vorhandenen Verbindlichkeiten ist kein Entgelt im Sinne eines Wertausgleichs. Dagegen gehören die erst durch die Realteilung entstandenen Verbindlichkeiten, z.B. für eine Wertausgleichsverpflichtung, nicht zu den übernommenen Wirtschaftsgütern.

Keine Realteilung, sondern die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gegen Barzahlung liegt vor, wenn ein Mitunternehmer ausschließlich oder fast ausschließlich liquide Mittel erhält.

Gehören zum Mitunternehmeranteil des Mitunternehmers auch Wirtschaftsgüter des Sonder-Betriebsvermögens und werden diese in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen überführt, sind diese ebenfalls nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend die Buchwerte anzusetzen, da zum steuerlichen Mitunternehmeranteil auch die Wirtschaftsgüter des Sonder-Betriebsvermögens gehören. Es spielt dabei keine Rolle, ob diese Wirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlagen sind oder nicht.

Wird ein Wirtschaftsgut des Sonder-Betriebsvermögen dagegen in das Privatvermögen überführt, liegt insoweit eine Entnahme vor, die zu einem laufenden Entnahmegewinn führt, der jedoch nicht gewerbesteuerpflichtig ist. Die übrigen Wirtschaftsgüter, die der Mitunternehmer von der Personengesellschaft übernommen hat, sind trotzdem mit dem Buchwert in das andere (Sonder-)Betriebsvermögen zu überführen, und zwar nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, wenn das Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens keine wesentliche Betriebsgrundlage war, und nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, wenn das Wirtschaftsgüter des Sonder-Betriebsvermögens eine wesentliche Betriebsgrundlage war.

Beispiel 12:

An der AB-KG sind die Gesellschafter A und B zu 50 % am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust beteiligt.

Schlussbilanz der OHG 31.12.01

WG I	300.000 €	Kapital A	100.000 €
WG II	300.000 €	Kapital B	100.000 €

524.300 €

524.300 €

Die WG haben jeweils einen Teilwert/gemeinen Wert von 450.000 €. Die Gesellschafter beschließen die Realteilung und Auflösung, bei der A die Wirtschaftsgüter I (WG I) und B die Wirtschaftsgüter II (WG II) übernehmen soll. Beide gründen mit diesen Wirtschaftsgütern jeweils ein Einzelunternehmen. Es handelt sich um Einzelwirtschaftsgüter (alternativ Teilbetriebe).

Lösung:

In beiden Fällen kommt es zwingend zu einer Buchwertfortführung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG. A und B übernehmen jeweils die auf sie entfallenden Wirtschaftsgüter (Teilbetriebe) zu Buchwerten. Eine Ausgleichszahlung im Hinblick auf die stillen Reserven ist nicht erforderlich, da A und B hier je zur Hälfte am Gewinn und Verlust sowie am Liquidationserlös beteiligt sind und stille Reserven in gleicher Höhe übernehmen.

5.1.9 Realteilung mit Wertausgleich

Eine Realteilung mit Spitzenausgleich liegt vor, wenn die Verkehrswerte der übernommenen Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelnen Wirtschaftsgüter höher oder niedriger sind als die Verkehrswerte der untergegangenen Gesellschaftsanteile und der Gesellschafter, der zu viel erhalten hat, an den Gesellschafter, der zu wenig erhalten hat, einen Ausgleich (Spitzenausgleich) bezahlt. Dabei spielt es keine Rolle, ob Bargeld fließt, ob eine Forderung eingeräumt wird oder ob Sachwerte überlassen werden. Allerdings liegt ein Wertausgleich in diesem Sinne nur dann vor, wenn das gezahlte Bargeld oder der Sachwert aus dem Privatvermögen des ausgleichenden Gesellschafters stammt bzw. wenn die Ausgleichsverbindlichkeit in der privaten Sphäre des zum Ausgleich verpflichteten begründet wird.

Die zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörenden Verbindlichkeiten sind als unselbständiger Bestandteil in die Realteilung mit einzubeziehen, unabhängig

davon, ob sie eindeutig einem Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder einzelner Wirtschaftsgut zugeordnet werden können.

In Höhe des um den anteiligen Buchwert verminderten Spitzenausgleichs entsteht ein laufender, nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigter Gewinn beim ausgleichsberechtigten Realteiler, da der Spitzenausgleich ein Entgelt für die Abtretung des Ausgleichsanspruchs in Höhe der Differenz zwischen der Summe der Verkehrswerte der übernommenen Wirtschaftsgüter und dem ursprünglichen Auseinandersetzungsanspruch darstellt.

Die „echte“ Realteilung ist auch nach Gewerbesteuerrecht eine Betriebsaufgabe (BFH v. 17.2.1994 – VIII R 13/94); im Fall der Sperrfristverletzung ist die rückwirkende Aufdeckung (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG) vorgenannter stiller Reserven diesem Vorgang zuzuordnen.

Der Gewinn rechnet grundsätzlich nicht zum Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG. Der Gewinn aus der Aufdeckung der stillen Reserven ist aber nach § 7 Satz 2 GewStG als Gewerbeertrag zu erfassen, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

Bei einer „unechten“ Realteilung gehört der Gewinn aus der Aufdeckung der stillen Reserven durch die Übertragung von Wirtschaftsgütern an den ausscheidenden Mitunternehmer bei der Mitunternehmerschaft zum laufenden Gewerbeertrag.

Beispiel 13 („echte Realteilung“):

A und B sind je zur Hälfte an der AB-OHG beteiligt. Die OHG wird mit Ablauf des Jahres 01 real geteilt und aufgelöst. A erhält die Wirtschaftsgüter (WG I), B die Wirtschaftsgüter (WG II), welche jeweils in ein anderes Betriebsvermögen der Personen überführt werden.

Schlussbilanz der AB-OHG zum 31.12.01

WG I	100.000 €	Kapital A	150.000 €
------	-----------	-----------	-----------

<i>WG II</i>	200.000 €	<i>Kapital B</i>	150.000 €
	300.000 €		300.000 €

WG I hat einen gemeinen Wert von 200.000 € und WG II von 250.000 €. Wegen der unterschiedlichen gemeinen Werte verpflichtet sich A an B 25.000 € zu leisten.

Lösung:

Trotz der Zahlung eines Spitzenausgleichs sind nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend die Buchwerte fortzuführen, denn die Zahlung eines Spitzenausgleichs steht einer gewinnneutralen Realteilung im Übrigen nicht entgegen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist folgende Berechnung vorzunehmen:

<i>Wert der von B übernommenen Wirtschaftsgüter</i>	250.000 €
<i>geleisteter Spitzenausgleich</i>	25.000 €

B hat 10 % der übernommenen Wirtschaftsgüter entgeltlich angeschafft, A hat entsprechend 10 % veräußert.

A erzielt folgenden Veräußerungsgewinn:

<i>Veräußerungspreis</i>	25.000 €
<i>./. anteiliger Buchwert Wirtschaftsgüter II (10 % v. 200.000 €)</i>	20.000 €
<i>Veräußerungsgewinn</i>	5.000 €

Dieser Veräußerungsgewinn ist nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt, unterliegt jedoch nicht der GewSt.

B hat zusätzliche Anschaffungskosten i.H.v. 5.000 € für die übernommenen Wirtschaftsgüter II. A führt die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter I fort.

Darüber hinaus sind die Kapitalkonten der Mitunternehmer an die Buchwerte der ihnen zugeteilten Wirtschaftsgüter erfolgsneutral wie folgt anzupassen:

	A	B
<i>Kapital lt. Schlussbilanz der oHG</i>	150.000 €	150.000 €
<i>+/- Auf- bzw. Abstockung</i>	./ 50.000 €	+ 50.000 €
<i>+ zusätzl. Anschaffungskosten</i>		+ 5.000 €
<i>+/- Ausgleichszahlung</i>	+ 25.000 €	- 25.000 €
<i>Kapital lt. Eröffnungsbilanz</i>	125.000 €	180.000 €

Die Eröffnungsbilanzen der beiden ehemaligen Mitunternehmer haben folgendes Bild:

Eröffnungsbilanz A			
<i>WG I</i>	100.000 €	<i>Kapital A</i>	125.000 €
<i>Forderung B</i>	25.000 €		
	125.000 €		125.000 €

Eröffnungsbilanz B			
<i>WG II</i>	205.000 €	<i>Kapital</i>	180.000 €
		<i>Verbindlk. A</i>	25.000 €
	205.000 €		205.000 €

Die ehemaligen Mitunternehmer versteuern künftig in ihren jeweiligen Einzelunternehmen die restlichen stillen Reserven von 145.000 €, und zwar A 100.000 € und B 45.000 €.

5.1.10 Kapitalanpassungsmethode

Entspricht die Summe der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter nicht dem Buchwert des Kapitalkontos, sind bilanzielle Anpassungsmaßnahmen erforderlich, schon damit sich Aktiva und Passiva in der Bilanz des Realteilers entsprechen. Hierzu ist die sog. Kapitalanpassungsmethode anzuwenden. Hierbei werden die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter von den Realteilern in ihren eigenen Betrieben fortgeführt. Die Kapitalkonten der Realteiler laut Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft werden durch Auf- oder Abstocken gewinnneutral dahin angepasst, dass ihre Höhe der Summe der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter entspricht.

Zum Buchwert der Wirtschaftsgüter gehören auch Mehr- oder Minderwerte in den Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer, d.h., bei der Kapitalkontenanpassung sind auch Auf- und Abstockungen in den Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer zu berücksichtigen und zwar sowohl in der eigenen als auch in den Ergänzungsbilanzen der anderen Mitunternehmer¹. Das bedeutet, die Ergänzungsbilanzen sind zwingend aufzulösen.

Die Kapitalanpassungsmethode führt zu einem Übergang von stillen Reserven von einem Mitunternehmer auf den bzw. die anderen Mitunternehmer. Das bedeutet, bei einer späteren Veräußerung der Wirtschaftsgüter versteuert ein Mitunternehmer mehr, der andere weniger.

Beispiel 14:

A und B sind je zur Hälfte an der AB-OHG beteiligt. Die OHG wird mit Ablauf des Jahres 01 real geteilt und aufgelöst. A erhält die Wirtschaftsgüter I, B die Wirtschaftsgüter II.

Schlussbilanz der AB-OHG zum 31.12.01

WG I	50.000 €	Kapital A	60.000 €
WG II	70.000 €	Kapital B	60.000 €
	120.000 €		120.000 €

Die WG I und die WG II haben jeweils einen gemeinen Wert von 100.000 €.

a) A und B überführen die Wirtschaftsgüter in ihr Privatvermögen

In diesem Fall beträgt der nach den §§ 16, 34 EStG begünstigte Aufgabegewinn 80.000 €, der je mit 40.000 € auf A und B zu verteilen ist.

b) A und B überführen die Wirtschaftsgüter in ihre Einzelunternehmen oder in das Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft

Unabhängig davon, ob A und B die Wirtschaftsgüter in ein bereits bestehendes oder in neu eröffnete Betriebe überführen, müssen sie nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG die Buchwerte fortführen. Dazu ist erforderlich, die Kapitalkonten der Mitunternehmer erfolgsneutral an die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter anzupassen.

Die Eröffnungsbilanzen haben dann folgendes Bild:

Eröffnungsbilanz A

WG I	50.000 €	Kapital A	50.000 €
	50.000 €		50.000 €

Eröffnungsbilanz B

WG II	70.000 €	Kapital A	70.000 €
	70.000 €		70.000 €

Diese Lösung führt bei A durch die künftige Aufdeckung der stillen Reserven zu einer höheren Belastung als bei B. Aus diesem Grund kann ein Steuererstattungsanspruch vereinbart werden, der nach Auffassung des BFH außerhalb des gewerblichen Bereichs liegt, Gewinnverwendung darstellt und die Erfolgsneutralität der Realteilung nicht beeinträchtigt.

c) A überführt die Wirtschaftsgüter I in sein Privatvermögen, B die Wirtschaftsgüter II in sein Einzelunternehmen

Diese Realteilung ist gesellschafterbezogen zu sehen. Aus diesem Grunde stellt sie bei A eine Aufgabe seines Mitunternehmeranteils, was zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führt. B dagegen muss nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend die Buchwerte fortführen. Die gesetzliche Regelung zwingt A und B dazu, zunächst ihre Kapitalkonten an die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter anzugleichen. Erst danach kann der Aufgabegewinn von A ermittelt werden.

Dieser ist nach §§ 16 , 34 EStG begünstigt. Der Aufgabegewinn von A beträgt:

<i>gem. Wert der in das PV überführten Wirtschaftsgüter</i>	<i>100.000 €</i>
<i>./. Buchwert (=Kapitalkonto)</i>	<i>./. 50.000 €</i>
<i>= Aufgabegewinn (vor Freibetrag)</i>	<i>50.000 €</i>

Der künftige Gewinn von B in seinem Einzelunternehmen beträgt (100.000 € ./. 70.000 € =) 30.000 €.

Die Eröffnungsbilanz von B hat folgendes Bild:

Eröffnungsbilanz B			
WG II	70.000 €	Kapital A	70.000 €
	70.000 €		70.000 €

Mischfälle

Werden die zugewiesenen Wirtschaftsgüter von einem oder mehreren Mitunternehmern in ein Betriebsvermögen sowie von einem oder mehreren anderen Mitunternehmern in das Privatvermögen überführt, so gilt Folgendes:

- Die Mitunternehmer, die die zugewiesenen Wirtschaftsgüter in ihr Betriebsvermögen übernehmen, müssen die Wirtschaftsgüter nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend mit dem Buchwert übernehmen.
- Die Mitunternehmer, die die zugewiesenen Wirtschaftsgüter in ihr Privatvermögen übernehmen, müssen dagegen die Realteilung als Aufgabe ihres Mitunternehmeranteils behandeln, d.h., sie müssen die stillen Reserven aufdecken.

Auch in diesen Fällen müssen vor der Ermittlung des Aufgabegewinns die Kapitalkonten an die Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter erfolgsneutral angepasst werden.

5.1.11 Sperrfrist

Im Zuge einer Realteilung ist auch die steuerneutrale Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern durch Buchwertansatz vorzunehmen. Rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung ist jedoch für den jeweiligen Übertragungsvorgang der gemeine Wert anzusetzen, soweit solche Wirtschaftsgüter innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Dies gilt für zum Buchwert übertragene/n

- Grund und Boden des Anlagevermögens,
- Gebäude des Anlagevermögens sowie
- andere wesentliche Betriebsgrundlagen.

Beim Grund und Boden soll dies auch gelten, wenn es sich nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt².

Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung³.

Zu beachten ist somit:

- Bei der Realteilung sind grundsätzlich die Buchwerte anzusetzen. Dies gilt auch für die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter.
- Eine Sperrfrist von drei Jahren ist jedoch zu beachten, soweit bei der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind.
- Für den Beginn der Sperrfrist ist auf den Abgabezeitpunkt der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Mitunternehmerschaft abzustellen.
- Soweit wegen einer Veräußerung (usw.) innerhalb der Sperrfrist rückwirkend der gemeine Wert von Wirtschaftsgütern, die wesentlichen Betriebsgrundlagen sind, anzusetzen sind, erfolgt die Berichtigung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (BMF v. 19.12.2018, a.a.O., Rz. 28).
- Ein dabei entstandener Gewinn ist laufender Gewinn, da nicht sämtliche stillen Reserven aufgedeckt worden sind (BMF v. 19.12.2018, a.a.O., Rz. 29).
- Eine Aufdeckung der übrigen stillen Reserven erfolgt nicht (BMF v. 19.12.2018, a.a.O., Rz. 29).
- Dieser Gewinn ist bei Wirtschaftsgütern, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören, allen Realteilern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, es sei denn, dass der Gewinn nach dem Gesellschaftsvertrag oder den von den Mitunternehmern schriftlich getroffenen Vereinbarungen über die Realteilung allein dem entnehmenden oder veräußernden Realteiler zuzurechnen ist (BMF v. 19.12.2018, a.a.O., Rz. 29).

Gehören die Wirtschaftsgüter zum Sonderbetriebsvermögen eines Realteilers, ist der Gewinn aus der schädlichen Entnahme oder Veräußerung diesem Realteiler zuzurechnen (BMF v. 19.12.2018, a.a.O., Rz. 29).

Soweit Sonderbetriebsvermögen eines Realteilers von einem anderen Realteiler im Rahmen der Realteilung übernommen wurde, ist der Gewinn nur dem übernehmenden Realteiler zuzurechnen, wenn dies in den schriftlichen Vereinbarungen über die Realteilung so vereinbart wurde⁴.

Beispiel 15:

A und B sind zu je ½ an der AB-OHG beteiligt. Die OHG wurde mit Wirkung zum 1.1.2014 „echt“ real geteilt und aufgelöst. Dabei erhielten A und B jeweils einzelne Wirtschaftsgüter, und zwar erhielt

	<i>Buchwert €</i>	<i>gemeiner Wert €</i>
<i>A:</i>		
<i>GruBo I (= wesentliche Betriebsgrundlage)</i>	<i>75.000</i>	<i>375.000</i>
<i>Übriges AV- und UV (keine wesentliche BG)</i>	<i>37.500</i>	<i>75.000</i>
<i>B:</i>		
<i>GruBo II (= wesentliche Betriebsgrundlage)</i>	<i>112.500</i>	<i>450.000</i>

In 2017 veräußert A das Grundstück I für 450.000 €. Den Betrieb führt A weiter. Mitte 2018 veräußert A einige „unwesentliche“ Wirtschaftsgüter (Buchwert: 20.000 €) für 100.000 €.

B veräußert in 2019 seinen Gewerbebetrieb im Ganzen an einen Erwerber einschließlich des Grundstücks II (Buchwert im Zeitpunkt der Veräußerung unverändert 112.500 €).

Der gesamte Veräußerungsgewinn von B beträgt 700.000 € (davon Veräußerungsgewinn aus Grundstück II 350.000 €).

Die Feststellungserklärung der OHG für 2013 ging am 10.11.2015 beim zuständigen Finanzamt ein.

Lösung:

aa) Die Realteilung zum 1.1.2014 führt nicht zu einer Gewinnrealisierung. A und B müssen die jeweiligen Buchwerte der im Rahmen der Realteilung erhaltenen Wirtschaftsgüter der Teilungsmassen fortführen (vgl. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG).

bb) Die Sperrfrist endet mit Ablauf des 10.11.2018.

Da A das Grundstück I innerhalb der dreijährigen Sperrfrist veräußert hat, ist insoweit rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung (1.1.2014) der gemeine Wert von 375.000 € anzusetzen. Der Gewinn i.H.v. 300.000 € ist rückwirkend für 2014 von A und B zu je ½ als laufender Gewinn zu versteuern.

Den Veräußerungsgewinn in 2017 von 450.000 € ./ 375.000 € = 75.000 € hat A allein ebenfalls als laufenden Gewinn zu versteuern.

Den Veräußerungsgewinn von 100.000 € ./ 20.000 € = 80.000 € aus der Veräußerung von „unwesentlichen“ Wirtschaftsgütern hat A in 2018 als wiederum laufenden Gewinn alleine zu versteuern. Dabei ist es unerheblich, dass die Veräußerung innerhalb der Sperrfrist erfolgt ist.

Die Veräußerung des Grundstücks II in 2019 durch B führt nicht zu einer rückwirkenden Berichtigung, da die Veräußerung außerhalb der dreijährigen Sperrfrist erfolgte.

Der Veräußerungsgewinn von 337.500 € (450.000 € ./ 112.500 €) ist von B allein im Rahmen der Betriebsveräußerung in 2019 (begünstigt nach §§ 16, 34 EStG) zu versteuern.

Im Fall der „unechten“ Realteilung ist bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer bei der Ermittlung des Gewinnes i.S.v. § 16 Abs. 2 EStG rückwirkend der gemeine Wert des Wirtschaftsgutes anzusetzen. Zudem entsteht auf Ebene der Mitunternehmerschaft ein laufender Gewinn mit der Folge, dass insoweit die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der verbleibenden Mitunternehmerschaft aufzustocken sind.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6) liegt auch in folgenden Fällen eine Veräußerung vor:

- Einbringung der im Rahmen der Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter zusammen mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG, unabhängig davon, ob die Buchwerte, Teilwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden.
- Einbringung der im Rahmen der Realteilung erhaltenen einzelnen Wirtschaftsgüter zusammen mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG, unabhängig davon, ob die Buchwerte, Teilwerte oder Zwischenwerte angesetzt werden.
- Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 UmwStG.
- Übertragung dieser Wirtschaftsgüter auf einen Dritten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG.

Keine Veräußerung oder Entnahme sind dagegen:

- die Schenkung des Wirtschaftsguts aus betrieblichen Gründen nach § 6 Abs. 4 EStG,
- die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG,
- die unentgeltliche Übertragung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG, in die die Wirtschaftsgüter überführt worden sind.

In diesen Fällen ist jedoch der Rechtsnachfolger an die Dreijahresfrist gebunden.

5.1.12 Körperschaftsteuerklausel

Soweit Wirtschaftsgüter unmittelbar oder mittelbar auf Körperschaften übertragen werden, ist der Buchwertansatz stets nicht möglich und der gemeine Wert der Wirtschaftsgüter anzusetzen (vgl. § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG).

Beispiel 17:

An einer GmbH & Co. KG sind die A-GmbH mit 20 % und B mit 80 % am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen beteiligt. Im Rahmen einer „echten“ Realteilung dieser KG erhält A einen Teilbetrieb (Buchwert: 200.000 €, Teilwert: 800.000 €), den dieser in ein neu eröffnetes Einzelunternehmen überführt. Die GmbH erhält ein Grundstück (Buchwert: 400.000 €, Teilwert: 800.000 €). Die Vereinbarungen über die Realteilung enthalten keine Regelung über die Gewinnverteilung.

Lösung:

A muss den übernommenen Teilbetrieb nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zwingend mit dem Buchwert von 200.000 € in sein neu eröffnetes Einzelunternehmen überführen. Da die GmbH nur ein einzelnes Wirtschaftsgut erhält, muss die Körperschaftsklausel des § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG beachtet werden. Der Eigentumsanteil der GmbH erhöht sich von bisher mittelbar 20 % auf unmittelbar 100 %, d.h. um 80 %. Somit müssen 80 % der stillen Reserven des Grundstücks (= 320.000 €) aufgedeckt werden.

Da weder der Gesellschaftsvertrag noch die Vereinbarungen über die Realteilung eine eigenständige Regelung enthalten, ist dieser Gewinn allen Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, d.h., der GmbH mit 20 % (= 64.000 €) und A mit 80 % (= 256.000 €). In Höhe des auf die GmbH entfallenden Gewinns von 64.000 € unterliegt der Gewinn nach § 7 Satz 2 GewStG der GewSt.

5.1.13 Sonderfall des § 16 Abs. 5 EStG

Werden bei einer Realteilung, bei der Teilbetriebe auf einzelne Mitunternehmer übertragen werden, Anteile an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse unmittelbar oder mittelbar von einem nicht nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Steuerpflichtigen auf einen von § 8b Abs. 2 KStG begünstigten

Mitunternehmer übertragen, ist abweichend von § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG rückwirkend auf den Zeitpunkt der Realteilung der gemeine Wert anzusetzen, wenn der übernehmende Mitunternehmer die Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Realteilung unmittelbar oder mittelbar veräußert oder durch einen Vorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG weiter überträgt; § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG gilt entsprechend.

Aufgrund der Neukonzeption des Einbringungsteils und der damit verbundenen Aufgabe des Systems der einbringungsgeborenen Anteile wurde § 8b Abs. 4 KStG für Neufälle aufgehoben. Da § 8b Abs. 4 KStG a.F. nicht nur Fälle im Zusammenhang mit der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft umfasste, sondern auch Anteilsübertragungen unter dem gemeinen Wert von natürlichen Personen auf Kapitalgesellschaft auf anderem Wege (z.B. durch Realteilung) mit einschloss, wurden diese Fälle in § 16 Abs. 5 EStG geregelt. Es kommt somit nicht mehr zu einer vollen Besteuerung der Anteilsveräußerung durch die übernehmende Mitunternehmerkapitalgesellschaft (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F.). Vielmehr wird durch die Anteilsveräußerung oder ein gleichgestelltes Ereignis i.S.v. § 22 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG eine rückwirkende Besteuerung der durch die Realteilung im Rahmen eines Teilbetriebs übertragenen Anteile durch Ansatz des gemeinen Werts ausgelöst, wenn die Veräußerung innerhalb von sieben Jahren nach der Realteilung erfolgt.

Die Besteuerung erfolgt rückwirkend im Zeitpunkt der Realteilung. Die Siebtelregelung des § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ist anzuwenden. Die Anteilsveräußerung oder das gleichgestellte Ereignis stellt insoweit ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar.

Beispiel 18:

Die AB-OHG (Gesellschafter sind zu je 50 % die natürliche Person A und die B-GmbH) hält im Gesamthandsvermögen eine 100%ige Beteiligung an der Y-GmbH. Bei der OHG wird eine Realteilung durchgeführt, bei der die 100%ige Beteiligung an der Y-

GmbH auf die B-GmbH übertragen wird. Im Anschluss an die Realteilung veräußert die B-GmbH die Beteiligung an der Y-GmbH.

Lösung:

Die Übertragung der Beteiligung auf die B-GmbH im Rahmen der Realteilung erfolgt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG zum Buchwert. Die Anteilsveräußerung durch die B-GmbH stellt ein schädliches Ereignis dar, was im Zeitpunkt der Realteilung zum rückwirkenden Ansatz des gemeinen Werts und damit insoweit zu einer nachträglichen Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG führt, als stille Reserven aus den Anteilen von A auf die B-GmbH übertragen werden (50 %). Die Siebtelregelung ist insoweit anzuwenden.

Die Sperrfrist des § 16 Abs. 5 EStG ist nach § 52 Abs. 34 Satz 7 EStG erstmals anzuwenden, wenn die ursprüngliche Übertragung der veräußerten Anteile nach dem 12.12.2006 erfolgt ist.

Sonderfall – Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberuflersozietät gegen Übertragung eines Teilbetriebs ohne Spitzenausgleich

Eine Verpflichtung einer Personengesellschaft, anlässlich der Realteilung eine Realteilungsbilanz zu erstellen und einen Übergangsgewinn zu ermitteln, ergibt sich weder aus der Vorschrift des § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG (i.V.m. § 16 Abs. 3 Sätze 1 und 2 , § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG) noch aus allgemeinen Grundsätzen oder aus berechtigten, praktischen Erwägungen eines Finanzamts.

Nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils für den Zeitpunkt der Veräußerung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG zu ermitteln.

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, müssen bei einer Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 und 2 EStG zu einer Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG (ggf. i.V.m. § 5 EStG) übergehen. Die aus diesem Übergang resultierenden Zu- und

Abrechnungen (sog. Übergangsgewinn) sind beim laufenden Gewinn und nicht beim Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen.

§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG findet dagegen bei der Realteilung einer Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich und unter Fortführung der Buchwerte keine Anwendung, da die Rechtsfolge der Buchwertfortführung in diesem Fall abschließend in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG geregelt ist. Die Realteilung einer Personengesellschaft ist zwar ertragsteuerlich als Betriebsaufgabe einzuordnen. Dass die Buchwerte grundsätzlich fortzuführen sind, ergibt sich jedoch unmittelbar und insoweit abschließend aus § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, nach dem – wie beispielsweise in § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG – die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen sind, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben.

Das bedeutet im Ergebnis: Eine Verpflichtung zur Erstellung einer Realteilungsbilanz nebst Übergangsgewinnermittlung ist im Fall der Realteilung einer – ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnden – (freiberuflichen) Mitunternehmerschaft ohne Spitzenausgleich allein dann gerechtfertigt, wenn dies zur Ermittlung eines Aufgabegewinns (bzw. Aufgabegewinnanteils) oder zur zutreffenden Erfassung des laufenden Gewinns nach dem Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit erforderlich ist.

Eine Realteilung mit Spitzenausgleich liegt vor, wenn ein Mitunternehmer aus eigenen Mitteln einen Ausgleich an den anderen Mitunternehmer leistet, weil er etwa im Rahmen der Realteilung Wirtschaftsgüter übernommen hat, deren Verkehrswerte den Wert seines Anteils am Gesamthandsvermögen übersteigen. In die Realteilung sind nicht nur die positiven, sondern auch die negativen Wirtschaftsgüter der real geteilten Personengesellschaft miteinzubeziehen; dagegen können (Ausgleichs-)Verbindlichkeiten, die erst durch den Realteilungsvorgang selbst entstehen, nicht in die Umstrukturierung des Realteilungsvermögens miteinbezogen werden.

5.1.14 Zusammenfassung

Nach den BFH-Urteilen vom 16.3.2017¹⁸ und 30.3.2017¹⁹ herrschte zunächst Verunsicherung, da die Finanzverwaltung sich nicht sofort vollumfänglich der neuen BFH-Rechtsprechung angeschlossen hatte. Diese Rechtsunsicherheit ist durch den neuen Realteilungserlass zum großen Teil beseitigt worden. Wichtige Rechtsfragen werden zugunsten der Steuerpflichtigen beantwortet und eröffnen größere Gestaltungsmöglichkeiten im Falle der Auflösung einer Mitunternehmerschaft.

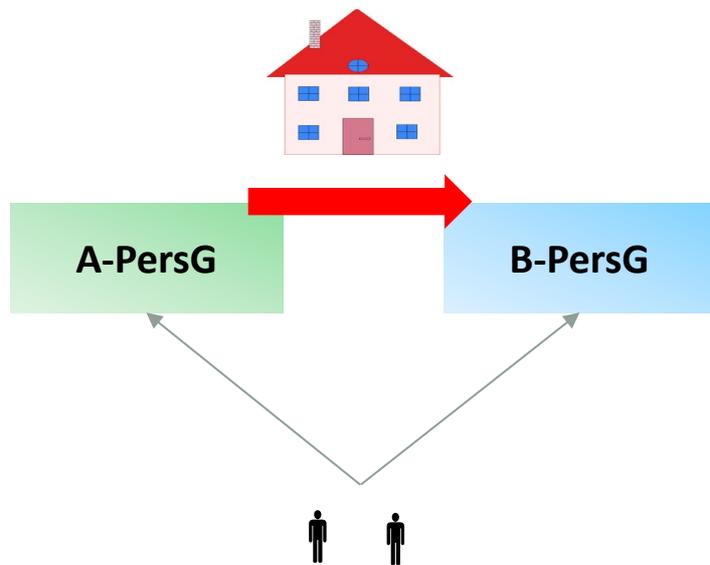
Mit BMF-Schreiben v. 27.12.2018 wurde Rz. 52 des BMF-Schreibens vom 14.3.2006 zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbaueinandersetzung als Folge des neuen Realteilungserlasses ebenfalls an die neue Rechtsprechung angepasst. Erhält ein Erbe im Rahmen einer Erbaueinandersetzung für das Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft ein Wirtschaftsgut der Mitunternehmerschaft, welches im Anschluss in ein anderes Betriebsvermögen des ausscheidenden Erben gelangt, liegt ein Fall der Realteilung vor. Auch in diesem Fall kommt es – wie bisher – zur Buchwertfortführung. Rechtsgrundlage dafür ist aber nicht § 6 Abs. 5 EStG, sondern § 16 Abs. 3 Satz 3 ff. EStG.

Für den Steuerstreit wird die Realteilung aber trotzdem weiter ausreichend Stoff bieten und einen großen Spielraum im Rahmen der Gestaltungsberatung einnehmen.

5.2 Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 1 (Schwestergesellschaften):

Ein Wirtschaftsgut der A-PersG soll steuerneutral auf die B-PersG übertragen werden.



Lösung:

- Nach BMF v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6 Rn. 12 nicht möglich.
- Alternativ: **Einbringungs- und Realteilungsmodell:**
 - Bei diesem Modell werden die jeweiligen Mitunternehmeranteile zunächst in neu gegründete GmbH & Co. KGs der bisherigen Gesellschafter nach § 24 UmwStG eingebracht, so dass diese Mitunternehmer der Gesellschaft werden.
 - Sodann wird die alte Personengesellschaft nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG realgeteilt.
 - Nach Auffassung des BFH (v. 16.12.2015 – IV R 8/12 , BStBl. II 2017, 766) steht die vorherige Einbringung der Anteile an der Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften einer Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren.
 - Die Finanzverwaltung wendet die Rspr. an.

Beispiel 2 (Anwendungsfälle der Gesamtplanrechtsprechung):

A, B und C sind zu gleichen Teilen Mitunternehmer eines aus zwei Teilbetrieben (TB) bestehenden Gewerbebetriebs. TB 1 hat einen Wert von 2 Mio. € und einen Buchwert von 200.000 €. TB 2 hat einen Wert von 1,6 Mio. € und einen Buchwert von 160.000 €. C scheidet im Rahmen einer „unechten“ Realteilung aus der Mitunternehmerschaft aus, die im Übrigen durch A und B fortgeführt wird. C

erhält den TB 1. A und B behalten den TB 2. Außerdem zahlt C an A und B eine Abfindung von 800.000 €.

Bilanz der ABC-PersG (vor Realteilung)

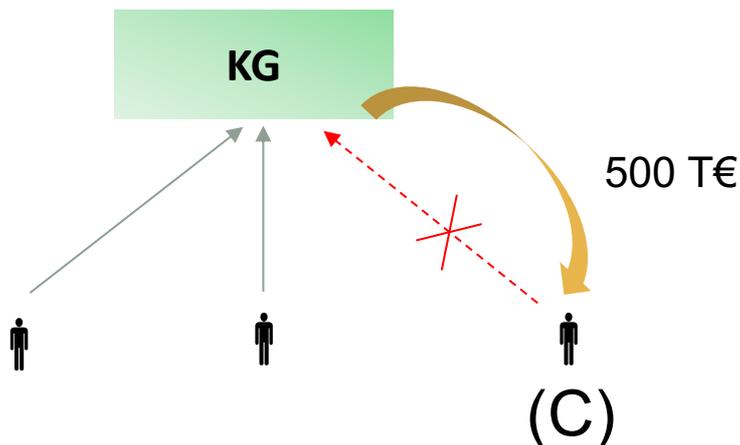
TB 1	200 T€ (2.000 T€)	Kapital A	120 T€ (1.200 T€)
TB 2	160 T€ (1.600 T€)	Kapital B	120 T€ (1.200 T€)
		Kapital C	120 T€ (1.200 T€)
	360 T€ (3.600 T€)		360 T€ (3.600 T€)

Lösung:

- C stehen bei der Realteilung wertmäßig 1,2 Mio. € (1/3 von 3,6 Mio. €) zu.
- Da er aber 2 Mio. € erhält, also 800.000 € mehr, zahlt er diesen Betrag für 8/20 (40% von 2 Mio. € = 800.000 €) des Teilbetriebsvermögens 1, das er mehr erhält. C erwirbt also 12/20 des Teilbetriebsvermögens 1 unentgeltlich und 8/20 entgeltlich.
- Auf diese 8/20 entfällt ein Buchwert von 80.000 €, so dass C die Aktivwerte um 720.000 € (800.000 € Abfindung abzgl. anteiligem Buchwert von 80.000 €) aufstocken muss und **A und B einen als laufenden Gewinn zu versteuernden Veräußerungsgewinn von 720.000 €** (800.000 € Abfindung ./. 80.000 € anteiliger Buchwert) zu versteuern haben.
- Vgl. zur Behandlung des Spitzenausgleichs im übrigen **BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 16 ff.**
- **Gestaltungsidee:** C leistet vor Realteilung einen entsprechenden Ausgleichsbetrag in das Gesamthandsvermögen und scheidet erst im Anschluss aus der Gesellschaft aus (sog. **Einlagemodell**).
- Bisherige Behandlung § 42 AO iVm **Gesamtplanrechtsprechung**.
- Hat sich diese Sichtweise erledigt? Folgewirkung aus **BMF 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O.?** (vgl. hierzu auch *Riedel GmbH* 2019, 221 (226)).

Beispiel 3 (Geldabfindung und unechte Realteilung):

C scheidet aus einer KG aus und erhält eine Barabfindung iHv. 500.000 €. Das Kapitalkonto des C weist einen Betrag von 100.000 € aus. Die Barabfindung wird von C in einem Betriebsvermögen (wie von vornherein geplant) weitergenutzt.

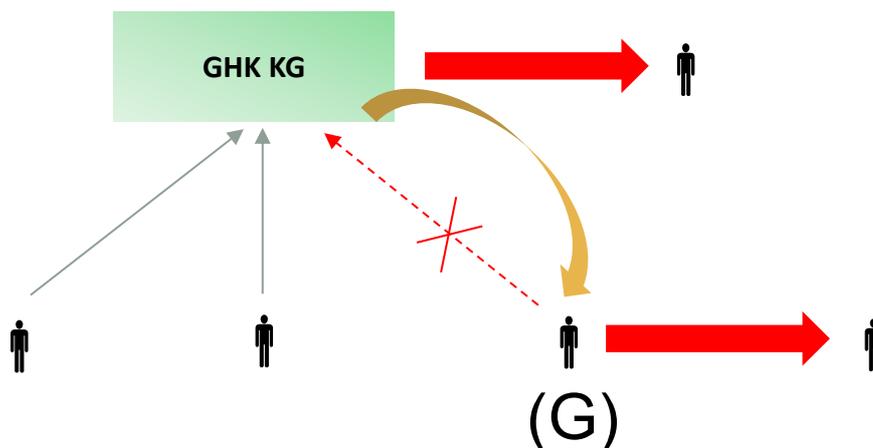


Lösung:

- Früher ganz h.M. **Sachwertabfindung:** Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG;
- Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG auf die **unechte Realteilung** (s.o.): Steuerneutrales Ausscheiden unabhängig von der Höhe des Kapitalkontos.
- Unechte Realteilung auch bei **ausschließlicher Abfindung in Geld?**
 - Dafür bspw. *Stenert DStR 2017, 1785*: Auch Geld ist ein Wirtschaftsgut
 - Dagegen BMF v. 19.12.2018, a.a.O., Rz. 3.
- Unechte Realteilung bei Abfindung **auch in Geld?**
- Geltung von BMF v. 19.12.2018, a.a.O., Rz. 3?
- Gestaltungsmöglichkeit: Mitübertragung von WG/Teilbetrieben.
- Unechte Realteilung bei Abfindung **anderer unwesentlicher WG?** (hierzu auch HHR/*Kulosa* § 16 Rn. 543 ff.).
- Geht man von einer unechten Realteilung aus, ist § 16 Abs. 3 S. 3 EStG (**Sperrfristregelung**) nicht anwendbar, da Geld kein wesentliches Wirtschaftsgut in diesem Sinne ist.

Beispiel 4 (Folgen der Sperrfristregelung):

Im Zuge einer unechten Realteilung hat G ein wesentliches Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen der GHK-KG in sein Betriebsvermögen übertragen bekommen. Innerhalb der drei Jahre (Sperrfrist) veräußert sowohl die GHK-KG ein wesentliches Wirtschaftsgut als auch G das auf ihn übertragene Wirtschaftsgut an einen Dritten.



Lösung:

Veräußerung durch GHK-KG:

- Veräußerung seitens der GHK-KG führt nicht zur Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG (so BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 25).
- Aufgedeckte stille Reserven sind von H und K zu versteuern.
-

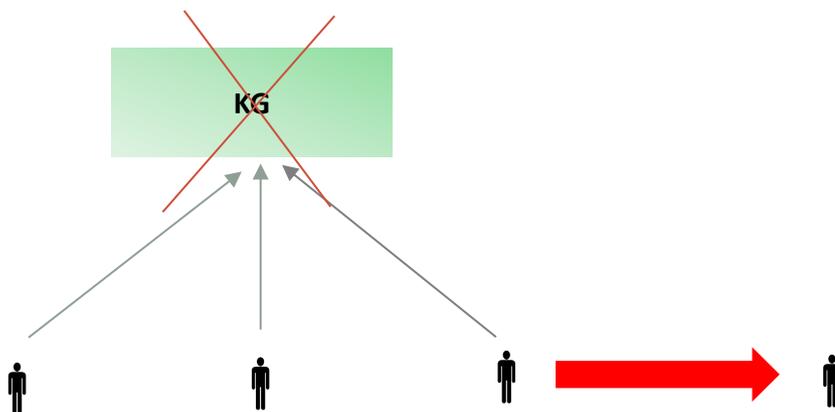
Veräußerung durch G:

- Im Fall der „unechten“ Realteilung ist bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer bei der Ermittlung des Gewinnes i. S. v. § 16 Absatz 2 EStG rückwirkend der **gemeine Wert des Wirtschaftsgutes** anzusetzen (BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 31).
- Zudem entsteht auf Ebene der Mitunternehmerschaft ein **laufender Gewinn** mit der Folge, dass insoweit die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der verbleibenden Mitunternehmerschaft aufzustocken sind (BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 31).

- Möglichkeiten der **vertraglichen Zuweisung des Gewinns** an den ausgeschiedenen Gesellschafter) (hierzu ausführlich *Dorn/Müller* DStR 2019, 726).
- Zur Zuweisung bei der **echten Realteilung** vgl. BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 29.

Beispiel 5 (Folgen der Sperrfristregelung):

Nach einer Realteilung wird eine wesentliche Betriebsgrundlage durch einen (ehemaligen) Gesellschafter veräußert (vgl. im Einzelnen **FG Sachsen-Anhalt v. 11.4.2019 – 1 K 1280/15, EFG 2020, 716**).



Lösung:

- Entsteht bei einer (echten) Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter auf den Realteiler übertragen wurden, infolge einer Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen innerhalb der Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ein (Aufgabe-)Gewinn, ist dieser allen (ehemaligen) Gesellschaftern nach dem gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen (**FG Sachsen-Anhalt v. 11.4.2019 – 1 K 1280/15, EFG 2020, 716**).
- **A.A.** z.B. Sieker in Lademann, EStG, § 16 Rz. 585: Analoge Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 8 EStG.
- Im Grds. gleiche Ansicht BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 29. Allerdings vertragliche Zuordnung zum veräußernden bzw. entnehmenden Gesellschafter möglich.

6 Sonstige Gestaltungsszenarien

6.1 § 8d KStG und Personengesellschaften –BMF-Schreiben vom 18.3.2021

6.1.1 Stand

Körperschaften können über § 8d KStG in Fällen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG den Untergang von Verlusten verhindern.

Allerdings sind die sehr restriktiven Voraussetzungen des § 8d KStG zu beachten:

- Die Körperschaft darf nicht zu Beginn des dritten VZ, der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs vorgelagert ist, an einer Mitunternehmerschaft beteiligt gewesen sein (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG).
- Körperschaft darf sich in der Folgezeit nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligen (§ 8d Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 KStG).

6.1.2 BMF-Schreiben vom 18.3.2021

Mitunternehmerschaften in diesem Sinne sind sowohl Mitunternehmerschaften i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG (einschließlich atypisch stiller Beteiligungen) als auch gewerblich infizierte sowie gewerblich geprägte Personengesellschaften i. S. d. § 15 Absatz 3 Nummer 1 und 2 EStG (Tz. 32)

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stellt unabhängig von ihrer Höhe oder ihrer wirtschaftlichen Bedeutung ein schädliches Ereignis dar (z. B. Beteiligung als Komplementär- GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung) (vgl. Tz. 33).

Vermögensverwaltende Personengesellschaften und typisch stille Beteiligungen stellen keine Mitunternehmerschaften dar und werden dementsprechend von § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 KStG nicht erfasst (vgl. Tz. 34).

Eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft stellt allerdings ein schädliches Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 KStG dar, wenn das Halten von Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften eine solche Bedeutung bei der beteiligten Verlustkörperschaft einnimmt, dass darin ein weiterer selbstständiger Geschäftsbetrieb zu sehen ist (vgl. Tz. 35).

6.2 Übergang eines Gewerbeverlustes gem. § 10a GewStG von einer KapG auf eine PersG? – BFH v. 17.1.2019 – III R 35/17

6.2.1 Problemstellung

Aufgrund der bis einschließlich 2008 geltenden GewStR 1998 war bei einer Einbringung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft der Übergang eines Gewerbeverlustes möglich (vgl. Abschn. 68 Abs. 4 S. 6 i.V.m. Abs. 2 GewStR 1998).

Die GewStR 2009 enthalten keine vergleichbare Regelung.

Zunächst bestanden nach Ansicht des Finanzministeriums NRW keine Bedenken, die früheren Grundsätze vorerst fortzuführen (Erlass v. 11.6.2010 – G 1310 – 10 – V B 1, FR 2010, 634, Buchst. h).

Erst im Verwaltungserlass vom 27.1.2012 in FR 2012, 238 änderte das Finanzministerium NRW für Erhebungszeiträume ab 2009 seine Rechtsauffassung und stellte klar, dass ein Übergang des Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft nicht in Betracht komme. Die Position des BFH blieb unklar.

6.2.2 Sachverhalt (nach BFH a.a.O.)

Klägerin ist eine AG, die sich zunächst mit der Entwicklung von Hard- und Software befasst hat. Im Wege der Ausgliederung übertrug sie ihren gesamten Geschäftsbetrieb auf eine Tochter-KG, so dass in ihrem Betriebsvermögen nur noch die Anteile an drei ausländischen Tochterkapitalgesellschaften sowie der KG verblieben. Unternehmensgegenstand war nunmehr die Leitung von Unternehmen und die Verwaltung von Beteiligungen. Fraglich war, ob der gewerbsteuerliche Verlustvortrag der AG auf die KG übergegangen ist.

6.2.3 Entscheidung

Der BFH gelangt zu dem Ergebnis, dass der bei der AG vorhandene gewerbsteuerliche Verlustvortrag durch die Einbringung des operativen Geschäfts in die KG nicht auf diese übergeht.

Als ausschlaggebend erachtete der III. Senat des BFH dabei, dass im Streitfall nicht der Betrieb der AG im Ganzen auf die KG überging, sondern dass vielmehr neben dem Kommanditanteil und der Beteiligung an der Komplementär GmbH auch die drei Beteiligungen an den Tochter-Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen der AG verblieben.

6.2.4 Praxishinweis

Anders noch FG BW v. 30.1.2017 – 10 K 3703/14 , EFG 2017, 1604.

Welche Konsequenzen hätte ein Übergang des Gewerbebetriebs im Ganzen? (hierzu auch Dötsch/Pung/Möllenbrock § 24 Rn. 253).

6.3 Gewerbliche Abfärbung bei Personengesellschaften – Erlass der obersten Finanzbehörden v. 1.10.2020

6.4 Ausgangspunkt

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kann es zu einer gewerblichen Infektion bzw. Abfärbung kommen.

Der BFH (v. 27.8.2014, BStBl. II 2015, 996 u.a.) bzw. die Finanzverwaltung (vgl. H 15.8 Abs. 5 EStH) haben in der Vergangenheit den Anwendungsbereich der Norm durch eine sog. Bagatellgrenze im Hinblick auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 Hs. 2 EStG eingeschränkt.

6.5 Sachverhalt (BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16)

An der (originär vermögensverwaltenden) X-OHG sind die Gesellschafter A und B beteiligt. Die X-OHG hält neben Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auch in einem

„ganz geringfügigem“ Umfang eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft.

6.5.1 Entscheidung des BFH (a.a.O.)

Bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 Hs. 2 EStG ist keine Bagatellgrenze anzuwenden.

Die Abfärbung hat jedoch keine gewerbsteuerliche Relevanz.

6.5.2 Praxishinweise

Die nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG zugewiesenen Einkünfte erhöhen den Gewerbeertrag (aber Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG).

Gesetzgeberische Reaktion zu erwarten (vgl. oben).

Die Finanzverwaltung will der Ansicht der Rechtsprechung nicht folgen (vgl. **Erläss der obersten Finanzbehörden v. 1.10.2020**).

6.6 Gewährung von Gesellschaftsrechten bei einer Buchung auf dem Kapitalkonto II? – BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14

6.6.1 Sachverhalt

Der A – Kommanditist einer GmbH & Co. KG – hatte vor 2009 ein Kiesvorkommen unter einem Teil seiner Flächen entdeckt. Ende 2009 brachte er unbebauten Grundbesitz mit dem dort befindlichen Kiesvorkommen in die KG ein, wobei laut Vertrag eine „Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“ erfolgen sollte. Die KG schloss einen Kiesausbeutungsvertrag mit einem Dritten. Der Abbau begann zum 1.6.2011. Die KG fasste keine Beschlüsse zur Änderung des Gesellschaftsvertrags, auch nicht zum Festkapital bzw. zur Kommanditeinlage. Sie bilanzierte das Grundstück und das Kiesvorkommen als Anlagevermögen und schrieb den Gegenwert des Kiesvorkommens in vollem Umfang dem Kapitalkonto II des A gut. In ihrer Gewinnermittlung für das Streitjahr (2011) nahm sie erfolgswirksam eine Absetzung für Substanzverringerung (AfS) auf das aktivierte Kiesvorkommen vor. Das

Finanzamt berücksichtigte keine AfS. Das FG Niedersachsen¹ entschied, die KG sei zu einer aufwandswirksamen Vornahme von AfS nach § 7 Abs. 6 EStG nicht berechtigt gewesen, weil sie das Kiesvorkommen durch Einlage erhalten habe.

6.6.2 Entscheidung

Auch die Revision der KG hatte keinen Erfolg.² Der BFH führte u. a. aus, dass ein im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Einlage in das Betriebsvermögen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 erster Halbsatz EStG mit dem Teilwert anzusetzen sei, was bei der KG die Vornahme von AfS ausschließe. Die KG habe das Kiesvorkommen unentgeltlich durch Einlage erworben. Ein entgeltlicher Erwerb werde nach der Rechtsprechung des BFH u. a. dann angenommen, wenn dem Einbringenden als Gegenleistung für das eingebrachte Einzelwirtschaftsgut Gesellschaftsrechte gewährt würden. Aus steuerlicher Sicht handele es sich auf der Seite des einbringenden Gesellschafters um eine Veräußerung und auf der Seite der übernehmenden Gesellschaft um ein Anschaffungsgeschäft.³ Die Gewährung von Gesellschaftsrechten setze die erstmalige Einräumung eines Mitunternehmeranteils oder – im Fall einer bereits bestehenden Mitunternehmerstellung – eine Erhöhung des Kapitalanteils voraus, nach dem sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht richteten. Das sei regelmäßig der sog. feste Kapitalanteil. Denn die Regelungen im Gesellschaftsvertrag der erwerbenden Gesellschaft sähen in der Regel vor, dass sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, nicht nach dem gesamten Kapitalanteil des einzelnen Gesellschafters, sondern (nur) nach dem sog. festen Kapitalanteil richteten, der regelmäßig auf dem sog. Kapitalkonto I auszuweisen sei. Erfolge die Gegenbuchung für den Erwerb des Wirtschaftsguts auf diesem Konto, werde von einem Erwerb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, d. h. von einem Veräußerungsgeschäft ausgegangen, was eine Einlage ausschließe. Keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit kein entgeltlicher

¹ Urteil v. 22.1.2014 - 3 K 314/13.

² Vgl. auch *Bode*, NWB 2016, 1 ff.

³ BFH v. 24.1.2008 - IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617, 465 und v. 17.7.2008 - I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

Vorgang lägen indes vor, wenn der Wert des in das Gesamthandsvermögen übertragenen Wirtschaftsguts allein dem Kapitalkonto II gutgeschrieben werde. Auch im Streitfall seien die wirtschaftlich bedeutsamen Gesellschaftsrechte, insbesondere das Gewinnbezugsrecht, nur durch das Kapitalkonto I vermittelt worden. Der Gesellschaftsvertrag sei insoweit auch durch den „Einbringungsvertrag“ nicht geändert worden. Der Gegenwert des Kiesvorkommens sei jedoch ausschließlich dem Kapitalkonto II des A gutgeschrieben worden. Somit liege keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und daher kein entgeltlicher Erwerb, sondern eine Einlage vor.

6.6.3 Praxisfolgen

Das Urteil hat weitreichende Folgen für eine Reihe von Fallkonstellationen, z.B.

- AfS nach § 7 Abs. 6 EStG (vgl. Streitfall);
- Einbringung aus dem Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft;
- Fälle nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG i.V.m. § 6b EStG;
- § 24 UmwStG.

Die Finanzverwaltung hat sich der Position des BFH angeschlossen⁴.

(Ausdrücklich) offen hat der BFH die Frage gelassen, ob dann von Gesellschaftsrechten auszugehen ist, wenn nur teilweise eine Buchung auf dem Kapitalkonto II und gleichzeitig eine Buchung auf einem Kapitalkonto I erfolgt. Sollte die frühere Rechtsprechung⁵ insoweit Bestand haben, besteht die Möglichkeit durch die teilweise Buchung auf einem Kapitalkonto I eine Einbringung gegen Gesellschaftsrechte herbeizuführen.

⁴ BMF v. 26.7.2016, BStBl. I 2016, 684; anders früher BMF v. 11.7.2011 – BStBl. I 2011, 713.

⁵ BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617.

6.7 § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft - BFH v. 27.6.2019 – IV R 44/16

6.7.1 Problemstellung

Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt (sog. einfache Kürzung). An Stelle dieser Kürzung tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung). Im Mittelpunkt der Besprechungsentscheidung (BFH v. 27.6.2019 – IV R 44/16) steht die Frage, ob § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch dann zur Anwendung kommt, wenn der Steuerpflichtige neben der Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz Anteile an anderen gewerblichen Personengesellschaften hält, die ihrerseits die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllen.

6.7.2 Sachverhalt

Die Klägerin ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die in den Streitjahren (1999 bis 2003) eigenen Grundbesitz verwaltete und nutzte. Darüber hinaus war sie Gesellschafterin einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, die ebenfalls eigenen Grundbesitz verwaltete und nutzte. Dieser Tochterpersonengesellschaft wurde die erweiterte Kürzung bei der Gewerbesteuer (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) gewährt.

Für die Streitjahre beanspruchte die Klägerin für sich ebenfalls die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das Finanzamt (FA) folgte den Erklärungen zunächst. Im Rahmen einer später durchgeführten Außenprüfung stellte es sich dann aber auf einen gegenteiligen Standpunkt. Das Halten der Beteiligung an der gewerblich geprägten GbR N verstoße gegen das

Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das FA gewährte daher in den Streitjahren nur die einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG.

Einspruch und Klage (Schleswig-Holsteinisches FG v. 25.5.2016 – 1 K 51/15, EFG 2016, 1899) gegen die Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre blieben erfolglos.

6.7.3 Entscheidung

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. die Nachweise in BFH v. 27.6.2019 – IV R 44/16) verstößt die Beteiligung eines grundstücksverwaltenden, dem Grunde nach gewerbesteuerpflichtigen Unternehmens an einer ebenfalls grundstücksverwaltenden, gewerblich geprägten Personengesellschaft gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Denn das Halten einer solchen Beteiligung gehöre nicht zum Katalog der prinzipiell unschädlichen Tätigkeiten in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Dies stehe im Gegensatz zur Beteiligung an einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft. Für diese habe der Große Senat des BFH entschieden, dass der nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO dem Gesellschafter zuzurechnende Grundbesitz als „eigener“ i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anzusehen sei (BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262). In Fällen einer gewerblichen bzw. gewerblich geprägten Personengesellschaften sei für eine solche Zurechnung nach Ansicht des BFH bedingt durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Hs. 1 EStG kein Raum.

Eine Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft sei nach Ansicht des BFH auch keine Betreuung von Wohnungsbauten oder Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen (so bereits BFH v. 22.1.1992 – I R 61/90, BStBl II 1992, 628).

Die Beschränkung des Beteiligungsunternehmens (Untergesellschaft) auf eine grundstücksverwaltende Tätigkeit wirke sich nicht auf ein an ihr beteiligtes Unternehmen (Obergesellschaft) aus. Ob gesellschaftsrechtlich verbundene,

gewerbesteuerpflichtige Unternehmen die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung erfüllen, ist für jedes der Unternehmen einzeln zu prüfen und zu entscheiden (so bereits BFH v. 22.1.1992 – I R 61/90, BStBl. II 1992, 628).

Das Innehaben der Beteiligung sei auch nicht dem begünstigten Tätigkeitsbereich der Grundstücksverwaltung zuzuordnen. Zwar hat die Rechtsprechung in den Begriff der Grundstücksverwaltung auch „Nebengeschäfte“ einbezogen. Erforderlich seien aber Geschäfte, die der Grundstücksnutzung und -verwaltung im eigentlichen Sinne dienen und als „zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden“ können. Dazu gehört die Beteiligung an einer ihrerseits grundstücksverwaltenden Gesellschaft nicht (so bereits BFH v. 30.11.2005 – I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148).

Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft wie die Klägerin könne nur einen einzigen Gewerbebetrieb bzw. Unternehmen unterhalten, auch wenn sie mehreren selbständigen Tätigkeiten nachgehe. Die Beteiligungen der Klägerin an wiederum gewerblich geprägten Tochtergesellschaften seien somit Teil des hinsichtlich des Antrags auf die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung zu betrachtenden Gewerbebetriebs.

6.7.4 Praxishinweise

Der BFH hat seine Ansicht bestätigt, dass eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG nicht in Betracht kommt (Verstoß gegen den Ausschließlichkeitsgrundsatz), wenn der Unternehmer eine Beteiligung an einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft hält. Hierfür ist unerheblich, ob das Beteiligungsunternehmen seinerseits die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllt. Anders ist die Rechtslage, wenn die Beteiligungsgesellschaften nur vermögensverwaltend tätig sind.

6.8 § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Beteiligung an einer nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft - BFH v. 6.6.2019 – IV R 26/14

6.8.1 Entscheidung des BFH

Einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegenden Gesellschaft ist die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist.

6.8.2 Hinweis

Anschluss an Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262.

6.9 Tarifbegünstigung bei Übertragung an eine Schwesterpersonengesellschaft – BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13

a) Problemstellung

Wird ein Mitunternehmeranteil veräußert (vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG), kann der Gewinn grundsätzlich nach **§ 16 Abs. 4 EStG** und **§ 34 EStG begünstigt zu besteuern** sein.

b) Sachverhalt

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu 1. bis 7. sowie die verstorbene E, deren Erben die Kläger zu 1. und 8. geworden sind, waren zu insgesamt 60 % Gesellschafter (im Folgenden: Altgesellschafter) der S-KG. Mit notariellem Vertrag vom 29. Dezember 1998 brachten die Altgesellschafter einen Teil der Grundstücke, die sie zuvor im Sonderbetriebsvermögen bei der S-KG gehalten hatten, zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der S-KG ein. Die übrigen Grundstücke der Altgesellschafter, die im Sonderbetriebsvermögen bei der S-KG mit einem Buchwert von insgesamt 1,832 Mio. DM bilanziert waren, sollten ausweislich des Gesellschafterbeschlusses vom 12.12.1998 in das Sonderbetriebsvermögen der E-KG übertragen werden. Am 30.12.1998 veräußerten die Altgesellschafter ihre Anteile an der S-KG an den bisherigen Mitgesellschafter D.

b) Entscheidung des BFH

Der **Gesetzeszweck der §§ 16, 34 EStG** wird verfehlt, wenn dem Veräußerer nach der Veräußerung noch stille Reserven verbleiben oder im Zusammenhang mit der Veräußerung Wirtschaftsgüter ohne Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.

Dem Zweck der Regelung widerspricht es aber nicht, wenn der Veräußerer nur Betriebsvermögen zurückbehalten oder anderweitig übertragen hat, in dem per Saldo **keine stillen Reserven** enthalten waren. Denn auch in diesem Fall ist sichergestellt, dass alle vorhandenen stillen Reserven zusammengeballt mit der Anteilsveräußerung aufgedeckt werden und damit von dem Steuerpflichtigen zu versteuern sind.

c) Praxishinweise

Aufgrund der Feststellungen der Vorinstanz konnte der BFH nicht abschließend beurteilen, ob die Voraussetzungen der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG vorlagen.

6.10 Korrespondierende Bilanzierung –BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15

6.10.1 Problemstellung

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (zuletzt BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15 und v. 12.2.2015 - IV R 29/12) gilt zwischen der Gesamthandsbilanz (Steuerbilanz) und der Sonderbilanz eine korrespondierende Bilanzierung.

Beispiel:

A ist Gesellschafter A-GmbH & Co. KG. Er hat dieser ein jährlich mit 5% zu verzinsendes Fälligkeitsdarlehen i.H.v. 100.000 € gewährt. Da dieses Darlehen wegen der dauerhaft schlechten finanziellen Situation der Gesellschaft uneinbringlich geworden ist, soll die Darlehensforderung in der Sonderbilanz auf den Teilwert abgeschrieben werden.

Die Verbindlichkeit ist in der Steuerbilanz weiterhin in voller Höhe zu passivieren (Vorsichtsprinzip). Ausgehend vom Korrespondenzprinzip muss dann auch die Forderung in der Sonderbilanz in voller Höhe aktiviert bleiben.

6.10.2 Entscheidung

Eine korrespondierende Bilanzierung der Darlehensforderung eines Personengesellschafters in dessen Sonderbilanz und in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft endet mit dem Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft. Ab diesem Zeitpunkt verliert die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit der Gesellschaft ihre Funktion als funktionales Eigenkapital und stellt entsprechend ihrem Bilanzausweis Fremdkapital dar.

Die korrespondierende Bilanzierung endet ebenfalls, wenn der Erwerber des Mitunternehmeranteils auch die Gesellschafter-Darlehensforderung erwirbt. In der Sonderbilanz des Neugesellschafters ist die Forderung mit dessen Anschaffungskosten zu aktivieren. Demgegenüber ist die Darlehensverbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz in unveränderter Höhe auszuweisen.

6.10.3 Praxishinweis

Zu weitergehenden Gestaltungsmöglichkeiten vgl. *Herbst/Stegemann* DStR 2017, 2081.

6.11 Einheits-GmbH & Co. KG und gewerbliche Prägung –BFH v. 13.7.2017 - IV R 42/14

6.11.1 Problemstellung

Bei einer Einheits-GmbH & Co. KG halten nicht die Kommanditisten, sondern die KG selbst die Anteile an der Komplementär GmbH.

Zu verschiedenen Fragen der notariellen Beratungs- und Gestaltungspraxis einer Einheits-GmbH & Co. KG vgl. *Bonin* RNotZ 2017, 1 ff.

Vorteile: Gewährleistung eines einheitlichen Unternehmenswillens in beiden Gesellschaften; bei der Übertragung des Unternehmens ist lediglich die Abtretung der Kommanditanteile notwendig;

Nachteile: Komplementär-GmbH übt selbst Rechte an ihren eigenen Anteilen aus -> Interessenkollisionen;

Gestaltungsmöglichkeiten (Bonin RNotZ 2017, 1 ff.):

- Beiratslösung;
- Vollmachtlösung;
- Gesonderte Zuweisung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis.

6.11.2 Sachverhalt

Im Streitfall lag eine nicht originär gewerblich tätige Einheits-GmbH & Co. KG vor. Den Kommanditisten wurden unmittelbar die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse zur Stimmrechtsausübung an den Anteilen an der Komplementär GmbH gesellschaftsvertraglich zugewiesen.

6.11.3 Entscheidung

Die Zuweisung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse zur Stimmrechtsausübung an den Anteilen an der Komplementär GmbH ist gesellschaftsrechtlich zulässig.

15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (**gewerbliche Prägung**) verlangt, dass nur die persönlich haftenden Kapitalgesellschaften zur Geschäftsführung befugt sind.

Zuweisung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse zur Stimmrechtsausübung an den Anteilen an der Komplementär GmbH steht der Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht entgegen.

6.12 § 7g EStG bei Personengesellschaften - BFH v. 15.11.2017 - VI R 44/16

6.12.1 Entscheidung des BFH

Eine begünstigte Investition i.S. des § 7g EStG liegt auch dann vor, wenn bei einer Personengesellschaft der Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde und die geplante Investition später (innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums) von einem ihrer Gesellschafter vorgenommen und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird.

Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung ist der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in einem solchen Fall dem Sonderbetriebsgewinn des investierenden Gesellschafters außerbilanziell hinzuzurechnen.

6.12.2 BMF v. 26.8.2019, BStBl. I 2019, XX

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind die Grundsätze des Urteils anzuwenden: *„Auch Personengesellschaften und Gemeinschaften können unter entsprechender Anwendung der Regelungen dieses Schreibens § 7g EStG in Anspruch nehmen (§ 7g Absatz 7 EStG), wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft (§ 13 Absatz 7, § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2, § 18 Absatz 4 Satz 2 EStG) handelt. Investitionsabzugsbeträge können sowohl vom gemeinschaftlichen Gewinn als auch vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden. Bei der Prüfung des Größenmerkmals im Sinne von § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a EStG (Randnummern 11 bis 13) sind das Gesamthandsvermögen und die Sonderbetriebsvermögen unter Berücksichtigung der Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen zusammenzurechnen. Bei der Ermittlung des Höchstbetrages von 200.000 € (§ 7g Absatz 1 Satz 4 EStG, vgl. Randnummer 10) sind die im Bereich des gemeinschaftlichen Gewinns und die im Bereich der Sonderbetriebsgewinne in Anspruch genommenen und nicht wieder hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Investitionsabzugsbeträge zusammenzufassen.*

Im Bereich des gemeinschaftlichen Gewinns einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge können auch für begünstigte Investitionen (Randnummern 6 bis 8) eines ihrer Gesellschafter oder

Gemeinschafter im Sonderbetriebsvermögen verwendet und dem entsprechenden Sonderbetriebsgewinn außerbilanziell hinzugerechnet werden (BFH-Beschluss vom 15. November 2017, BStBl 2019 II S. xxx). Entsprechendes gilt für im Bereich des Sonderbetriebsgewinns eines Gesellschafters oder Gemeinschafters beanspruchte Investitionsabzugsbeträge bei begünstigten Investitionen im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft sowie für im Bereich des Sonderbetriebsgewinns eines Gesellschafters oder Gemeinschafters beanspruchte Investitionsabzugsbeträge bei begünstigten Investitionen eines anderen Gesellschafters oder Gemeinschafters im Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft.

Die Anschaffung eines begünstigten Wirtschaftsgutes liegt nicht vor, wenn ein Gesellschafter oder Gemeinschafter ein Wirtschaftsgut von der Personengesellschaft oder Gemeinschaft erwirbt oder die Personengesellschaft oder Gemeinschaft oder ein anderer Gesellschafter oder Gemeinschafter ein Wirtschaftsgut erwirbt, das zuvor zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters oder Gemeinschafters gehörte, da in diesen Fällen das Wirtschaftsgut bereits vor der Anschaffung dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen war.“

Optimierung der Umstrukturierung von Personengesellschaften

Stand: August/2021

*Prof. Dr. Carsten Pohl LL.M.
Finanzverwaltung NRW
Hochschule für Finanzen NRW*

-
- I. Optionsmodell für Personengesellschaften / Relevante Gestaltungsfragen
 - II. Übertragung/Überführung von Einzelwirtschaftsgütern
 - III. Gestaltungen mit § 6b EStG – „§ 6b-Modell“ u.a.
 - IV. Unentgeltliche Übertragungen von Sachgesamtheiten (§ 6 Abs. 3 EStG)
 - V. Einbringung von Sachgesamtheiten nach § 24 UmwStG
 - VI. Realteilung nach § 16 Abs. 3 EStG
 - VII. Sonstige Gestaltungsszenarien

I. Optionsmöglichkeit für Personengesellschaften

Grundfragen der Optionsmöglichkeit

Stand:

- KöMOG wurde zwischenzeitlich im BGBl. I 2021, 2050 veröffentlicht.

Gesetzestext:

- Vgl. Skript

Ziele:

- Gewährleistung einer vollständigen wettbewerbsneutralen Besteuerung
- Internationale Rechtsangleichung

Zeitliche Anwendung:

- Am 1.1.2022 (§ 34 Abs. 1 KStG)

Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG:

- **Personenhandels-** (OHG, KG, vergleichbare ausländische PersG) oder **Partnerschaftsgesellschaft**
- Keine Erfassung der **GbR** (so auch BT-Drs. 10/28656, S. 19 f.) → allerdings Möglichkeit eines realen Formwechsels (Hinweis auf § 105 Abs. 2 HGB und *Ott DStZ* 2021, 559);
- Aus § 1a Abs. 2 KStG iVm § 20 UmwStG folgt, dass eine **Mitunternehmerschaft** vorliegen muss (*Ott DStZ* 2021, 559, 561)
 - Eine Ausnahme besteht, wenn zu deren Gesamthandsvermögen Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehören und die optierende Gesellschaft nach dem Formwechsel mehrheitsvermittelnde Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG hält (*Demuth*, *kösdi* 2021, 22241, 22243).
 - Bei vermögensverwaltenden PersG ggf. Nutzung des § 15 Abs. 3 EStG;
- (Unwiderruflicher) **Antrag** (zur Möglichkeit der **Rückoption** s.u.)

Grundfragen der Optionsmöglichkeit

- **Fristgerecht:** Einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres

Beispiel:

Wird bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr bis zum 30.11.2021 der Antrag auf Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG für das Wirtschaftsjahr 2022 gestellt, so hat die Personengesellschaft nach § 9 Satz 2 UmwStG zum 31.12.2021 nur für steuerliche Zwecke eine Übertragungsbilanz und die fiktive Kapitalgesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen.

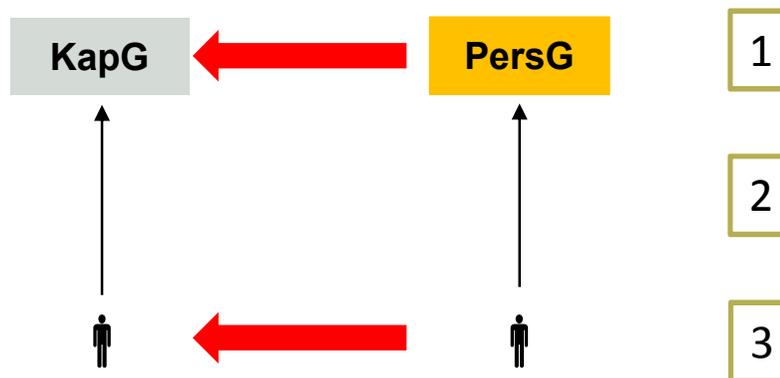
- **Antragsberechtigung:** Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft
- Aber: **Entsprechende Anwendung des § 217 UmwG** → Damit kann der Gesellschaftsvertrag zwar vorsehen, dass für die Antragstellung eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter ausreicht. Diese Mehrheit muss jedoch mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen.
- Nach h.M. Verstoß gegen § 217 UmwG Wirkung im **Außenverhältnis**.

Grundfragen der Optionsmöglichkeit

- Keine Anwendung auf **Investmentfonds** sowie **bestimmte ausländische Staaten** (§ 1a Abs. 1 S. 3. KStG)
- Antragsstellung beim **zuständigen Feststellungsfinanzamt** nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO) etc.

Grundfragen der Optionsmöglichkeit

Wirkung der Option nach § 1a KStG (unterschiedliche Ebenen):



Wirkung für die optierende Gesellschaft

- Für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen gilt die optierende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft (§ 1a Abs. 1 KStG)
 - Betroffen: ESt, KSt, UmwStG, AStG, InvStG
 - Auch **Gewerbsteuer** (§ 2 Abs. 8 GewStG)
 - Damit unbeschränkte **Körperschaftsteuerpflicht** gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG;
 - Regelungen (z.B. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG), die nur für bestimmte, ausdrücklich bezeichnete Kapitalgesellschaften gelten, finden auf die optierende Gesellschaft hingegen keine Anwendung (BT-Drs. 19/28656, S. 20)
 - Regelungen, die nur auf echte Kapitalgesellschaften anwendbar sind (z.B. § 28 KStG) sind ebenfalls suspendiert (BT-Drs. 19/28656, S. 20)
 - **§ 4 Abs. 3 EStG** ist nach § 1a Abs. 3 S. 4 KStG nicht anwendbar (Übergangsgewinn?)
 - Zugang beim **steuerlichen Einlagekonto** gem. § 1a Abs. 2 S. 4 KStG

Grundfragen der Optionsmöglichkeit

- Optierende Gesellschaft als **Organgesellschaft**? (hierzu *Mayer/Käshammer* NWB 2021, 1300 (1308))
- **Beschränkte** Körperschaftsteuerpflicht (**str.** vgl. *Brühl/Weiss* DStR 2021, 889 (891); *Mayer/Käshammer* NWB 2021, 1300 (1306))
- Die Ausübung der Option ändert auch nichts daran, dass die Gesellschaft, die für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen „wie eine Kapitalgesellschaft“ zu behandeln ist, **zivilrechtlich** nach wie vor eine Personengesellschaft ist
- **Verfahrensrechtlich** ist die optierende Personenvereinigung gleichwohl wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln (BT-Drs. 19/28656, 20)
- Die **örtliche Zuständigkeit** für die Besteuerung der optierenden Personengesellschaft nach dem Einkommen richtet sich für Zeiträume, für die die Option gilt, grundsätzlich nach § 20 AO
- **ErbSt, GrESt** und **USt** grds. nicht betroffen (zu abweichenden Regelungen s.u.)
- Der Übergang zur Körperschaftsteuerbesteuerung gilt als **Formwechsel** iSd § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG (vgl. im Einzelnen § 1 Abs. 2 KStG)

Grundfragen der Optionsmöglichkeit

- Verweis auf §§ 1, 25 UmwStG als **Rechtsgrundverweis**
- **Einbringungszeitpunkt:** Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 unmittelbar vorangeht

Wirkung für die Anteilseigner

- Für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen gelten die Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapG
- Der Übergang zur Körperschaftsteuerbesteuerung gilt als **Formwechsel** iSd § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG (vgl. im Einzelnen § 1 Abs. 2 KStG)

Wirkung für die Beteiligung

- Beteiligung an der optierenden Gesellschaft gilt als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft (§ 1a Abs. 3 S. 1 KStG)

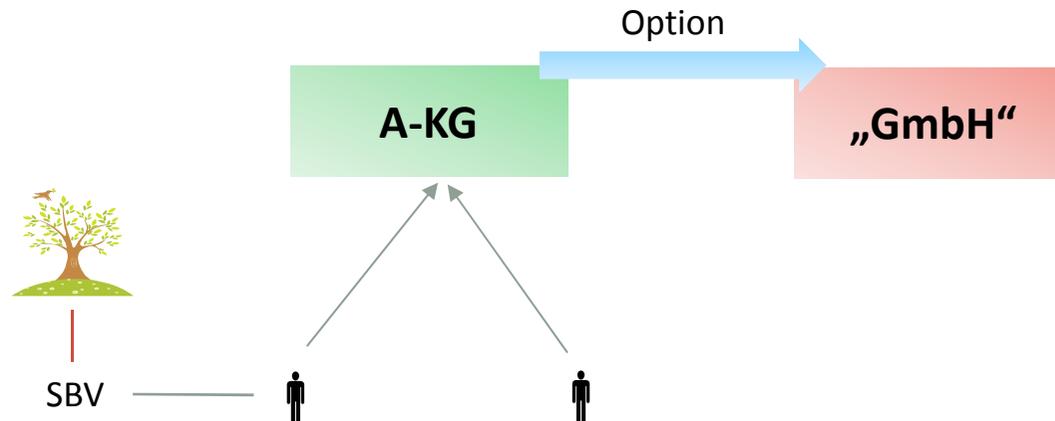
Rückoption

- Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG ist **unwiderruflich**
- Aber Möglichkeit der **Rückoption** nach § 1 Abs. 4 KStG
- Rückoption gilt als **Formwechsel**; Keine Anwendung des § 9 S. 3 UmwStG
- Entsprechende Anwendung des § 1a Abs. 1 S. 2 KStG: Antrag ist von der Personengesellschaft bzw. „Kapitalgesellschaft“ zu stellen
- Rückoption auch ohne Antrag, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG (Keine Personengesellschaft; keine Handelsgesellschaft) entfallen
- Beim **Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters** Besonderheiten des § 1a Abs. 4 S. 5 KStG

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 1 (Behandlung des Sonderbetriebsvermögens):

A (Komplementär) und B (Kommanditist) sind Gesellschafter der A-KG. A beantragt mit Zustimmung des B am 22.11.2021 mit amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte zuständigen FA, die A-KG ab dem 1.1.2022 steuerlich wie eine GmbH zu behandeln. A ist Inhaber eines Grundstücks, das er der VU-OHG für monatlich 2.000 € überlassen hat. Das Grundstück stellt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar (stille Reserven 100 T€). Die Beteiligung von A und B an den stillen Reserven (1. Mio. €) beträgt jeweils 50%.



- Voraussetzungen des § 1a KStG liegen vor
- Nach § 1a Abs. 2 S. 1 KStG gilt der Übergang zur KSt als **Formwechsel**
- Nach § 1a Abs. 2 S. 2 KStG finden die §§ 1, 25 UmwStG Anwendung (**Rechtsgrundverweis**)
- Einbringungsgegenstand iSd § 20 UmwStG ist der **jeweilige Mitunternehmeranteil** (so auch FG Münster v. 25.7.2012, 10 K 3388/08 K, G, F, EFG 2021, 2057; **str.**)
- **Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen** muss daher - spätestens zum Einbringungszeitpunkt - durch einen separaten zivilrechtlichen Übertragungsakt in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft übertragen werden (so BT-Drs. 19/28656, S. 21)
- **Stille Reserven** im Anteil des A sind daher aufzudecken und zu versteuern (vgl. auch *Schiffers/Jacobsen* DStZ 2021, 348, 359 f.; *Demuth* kösdi 2021, 22241, 22244; *Cordes/Kraft* FR 2021, 401, 407 f.; *Mayer/Käshammer* NWB 2021, 1300, 1309)
- **Stille Reserven** im Anteil des B können zum Buchwert übertragen werden (*Ott* DStZ 2021, 559, 561)

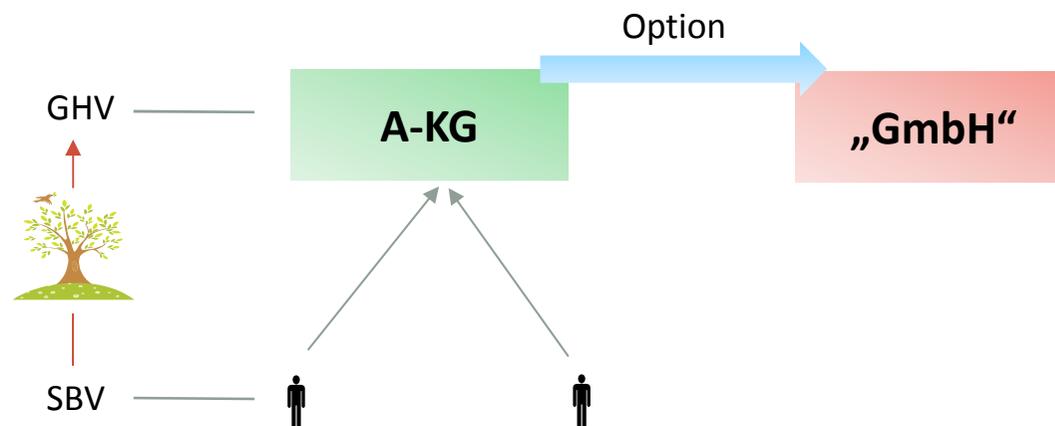
Einzelne Gestaltungsszenarien

- Sofern die Voraussetzungen einer **Betriebsaufspaltung** vorliegen, werden die stillen Reserven im Grundstück (SBV) gem. **§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG** nicht aufgedeckt

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 2 (Vorabübertragung des SBV in das Gesamthandsvermögen):

Wie Beispiel 1. Jedoch überträgt A das Grundstück zum Einbringungszeitpunkt steuerneutral gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen der A-KG.



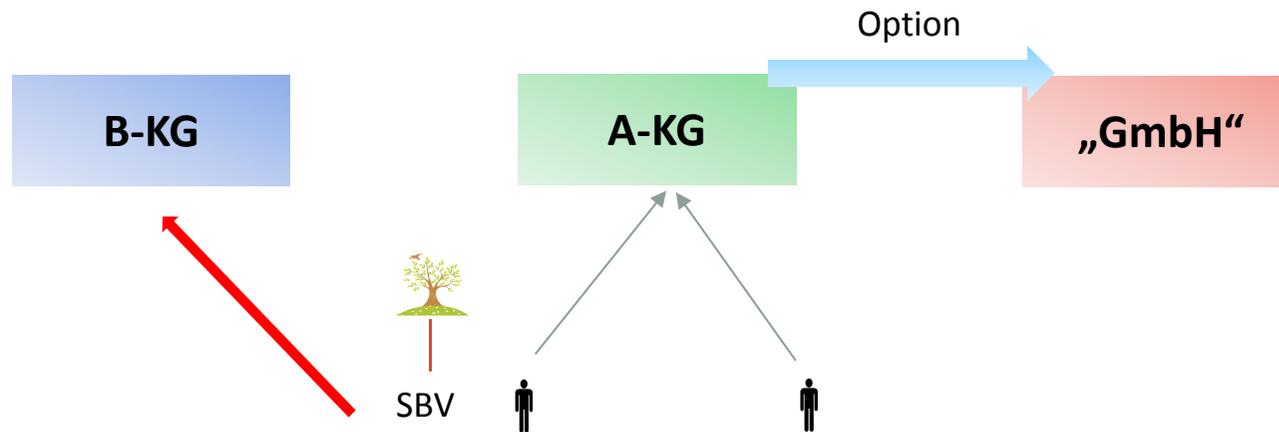
Einzelne Gestaltungsszenarien

- In Abweichung zur Lösung (Beispiel 1) werden nunmehr alle **funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter** eingebracht
- Die **stillen Reserven im Anteil des A** können daher ebenfalls steuerneutral nach §§ 25, 20 UmwStG eingebracht werden
- Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG: Umwandlung als Veräußerung innerhalb der Sperrfrist (**3 Jahre**)? (BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 33)
- Anwendung des **§ 6 Abs. 5 S. 5, 6 EStG** (sog. **Körperschaftsteuerklausel**)?
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt in den Fällen der §§ 20, 25 UmwStG eine Verletzung der Sperrfrist (**7 Jahre**) nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vor (BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 34; **aA** z.B. *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889, 894; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401, 408)
- Vgl. aber BT-Drs. 19/28656, S. 21: *„Solche Nebenvereinbarungen können insbesondere in Bezug auf funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters der formwechselnden Gesellschaft erforderlich werden, da deren Zurückbehaltung eine Einbringung zu Werten unterhalb des gemeinen Werts nach § 20 Absatz 2 Satz 2 UmwStG ausschließt.“*

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 3 (Vorabauslagerung des SBV in ein anderes Betriebsvermögen):

Wie Beispiel 1. A überträgt das Grundstück (SBV) vor dem Einbringungszeitpunkt in das Gesamthandsvermögen der B-KG, an der A ebenfalls beteiligt ist.

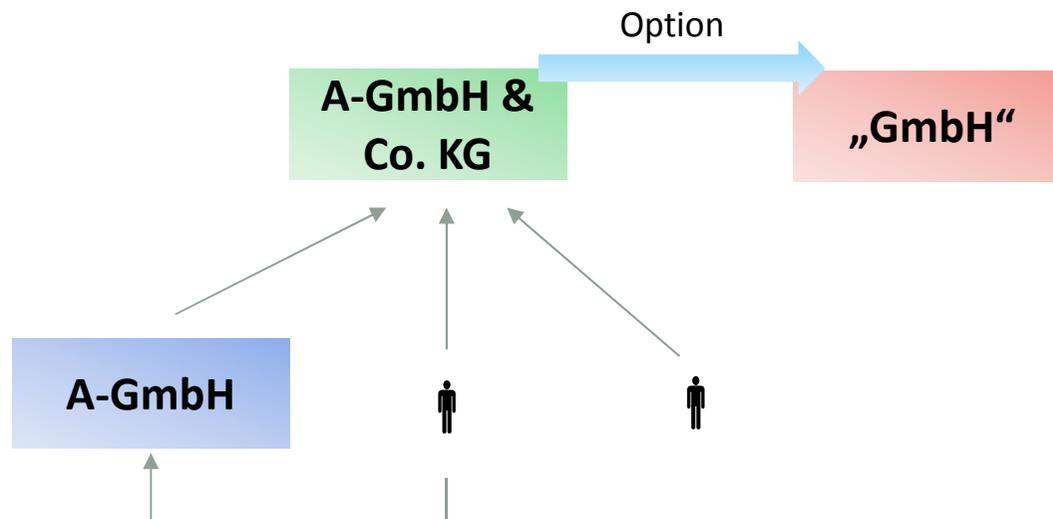


- Im Einbringungszeitpunkt werden formal alle funktional wesentlichen WG „eingebracht“
- **UmwStE Rn. 20.07:** „Liegen die Voraussetzungen einer Betriebs- oder Teilbetriebsübertragung nicht vor, sind die im eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern. Werden z. B. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, ist die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen (BFH vom 11. 12. 2001, VIII R 23/01, BStBl 2004 II S. 474, und BFH vom 25. 2. 2010, IV R 49/08, BStBl II S. 726).“
- Keine Aufhebung dieser Rn. durch das BMF-Schreiben v. 29.11.2019 (so auch explizit OFD Frankfurt v. 10.5.2021, juris: „Durch dieses Schreiben wird das BMF-Schreiben vom 11.11.2011 (BStBl I, 1314) nicht geändert. Die Rn. 20.07 und 24.03 UmwStE sind weiter anzuwenden.“)

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 4 (Anteile an der Komplementär-GmbH als Störfaktor?):

Die vermögensverwaltende aber gewerblich geprägte A-GmbH & Co. KG hat zur Körperschaftsteuer optiert. Kommanditist hält 100% der Anteile der Komplementär GmbH und hat diese in seinem Sonderbetriebsvermögen bilanziert. Die A-GmbH hat neben ihrer Komplementärstellung keine weiteren Aufgaben.

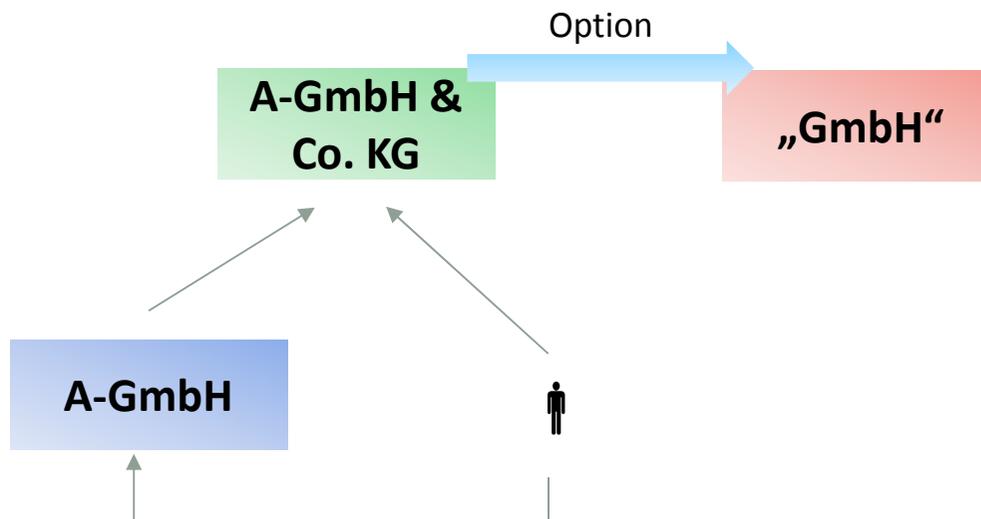


- Bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG gehören die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage regelmäßig zum notwendigen **Sonderbetriebsvermögen II**
- Übertragung/Ausgliederung daher regelmäßig erforderlich (s.o.)
- Bei einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG verliert die Beteiligung an der Komplementär-GmbH im Falle der Option nach § 1a Abs. 1 KStG aber ihre prägende Funktion, weil die optierende Gesellschaft als fiktive Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 2 KStG ohnehin gewerbliche Einkünfte erzielt
- Der Zurückbehalt der Anteile im Rahmen der Option steht somit der Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG nicht entgegen (*Ott DStZ* 2021, 559, 563; *Demuth*, *kösd* 2021, 22241, 22245; **a.A.** wohl *Rickermann DB* 2021, 1035, 1036, unter Hinweis auf BFH v. 8.6.2011, I B 15/11, BFH/NV 2011, 1748)

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 5 (Anteile an der Komplementär-GmbH als Störfaktor?):

Grds. wie Beispiel 4. Allerdings handelt es sich um eine Einmann-GmbH & Co. KG, an der neben der GmbH nur der A beteiligt ist. A hält wiederum 100% der Anteile an der GmbH.

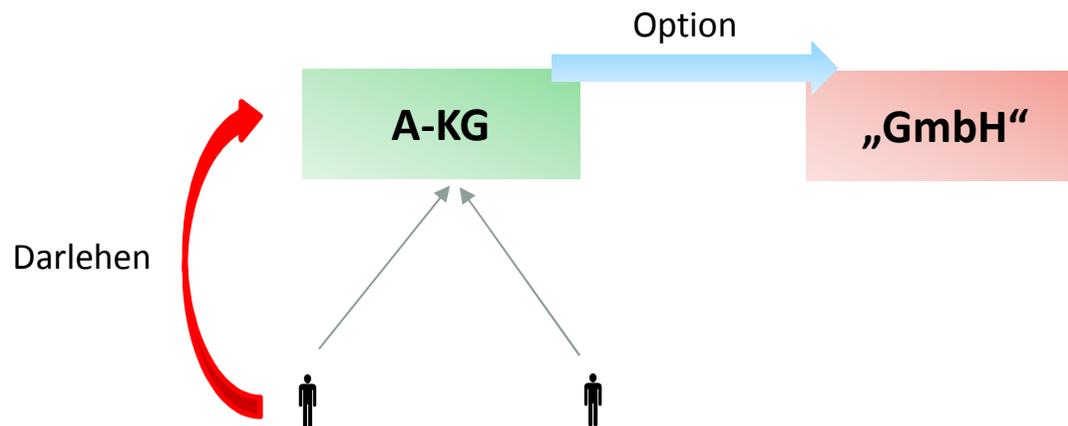


- Bei einer Einmann-GmbH & Co. KG gehören die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage regelmäßig zum notwendigen **Sonderbetriebsvermögen II**
- Anders als im Beispiel 4 ist die Beteiligung auch zwingend erforderlich, weil ohne die Beteiligung an der Komplementär-GmbH eine Personenhandelsgesellschaft - als Voraussetzung der Option nach § 1a Abs. 1 KStG - nicht mehr besteht (*Demuth*, KöSDI 2021, 22241, 22245; *Ott* DStZ 2021, 559, 563)
- Übertragung der Beteiligung in das Gesamthandsvermögen daher erforderlich → Existenz einer Einheits-GmbH & Co. KG (siehe unten)
- **Sperrfristverstoß gem. § 6 Abs. 5 S. 6 EStG** (siehe oben) regelmäßig aufgrund der geringen stillen Reserven zu vernachlässigen

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 6 (Darlehensforderung als Störfaktor):

Vor der Option der A-KG nach § 1a KStG hat A der Gesellschaft ein Darlehen gewährt.

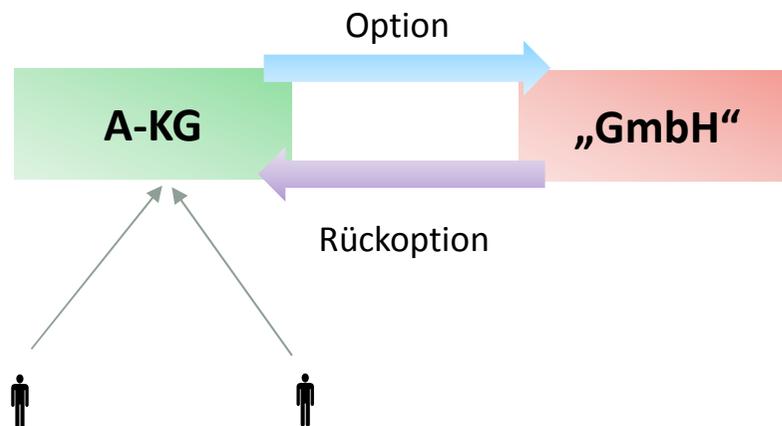


- Hat der Mitunternehmer eine Forderung gegenüber „seiner“ Personengesellschaft (z.B. eine Darlehensforderung), so wird diese in seinem Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen mit der Folge, dass die Forderung und die korrespondierende Verbindlichkeit in der Bilanz der Personengesellschaft bei einer Gesamtbetrachtung steuerlich Eigenkapital darstellen
- Nach dem „fiktiven“ Formwechsel wird die Forderung wieder zum „echten“ **Fremdkapital**
- Zum Teil wird - ohne weitere Begründung - in der Übernahme der Darlehensforderung durch die Kapitalgesellschaft eine sonstige Gegenleistung gesehen (So *Rabback* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 25 Rz. 59; wohl auch *Bilitewski* in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 45; **aA** aber *Rapp*, DStR 2017, 580; *Schaaf/Hannweber*, DStZ 2016, 155)
- Problem für die Steuerneutralität gem. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG
- Ggf. Tilgung vor Option ratsam (hierzu auch *Ott* DStZ 2021, 559, 564)

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 7 (Rückoption als Sperrfristverstoß?):

Die A-KG hat zum 1.1.2022 zur Körperschaftsteuer optiert. Der Formwechsel erfolgte wunschgemäß zum Buchwert. Bereits in 2022 wird der Entschluss bereut und ein Antrag nach § 1a Abs. 4 KStG (sog. Rückoption) gestellt.

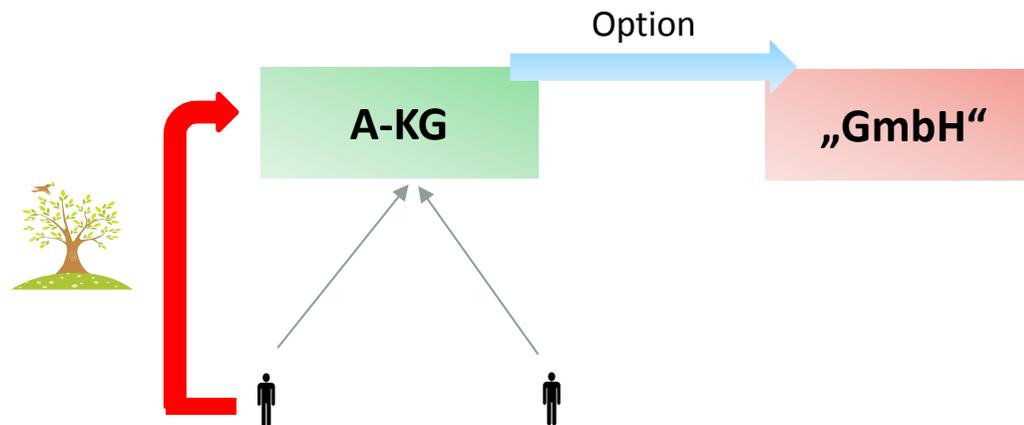


- Die **Rückoption** gilt als **Formwechsel** iSd § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UmwStG (§ 1a Abs. 4 S. 2 KStG)
- Ggf. rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns gem. **§ 22 Abs. 1 UmwStG?**
- Insbesondere liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung in dem heterogenen Formwechsel eine schädliche „Veräußerung“ iSd Sperrfristen des § 22 UmwStG (UmwStE 00.02 und 22.07 aE)
- Auch die Rspr. hat sich jüngst diesem Verständnis angeschlossen (für § 22 Abs. 2 UmwStG FG Hessen v. 10.7.2018 – 2 K 406/16, DStR 2019, 1393, Rev. eingelegt, Az. BFH: I R 25/18; *Weiss/Kahlenberg* DStR 2019, 2057)
- Aus der Literatur: *Brühl/Weiss* DStR 2021, 889, 895 sowie 950 ff.; *Demuth* kösdi 2021, 22241, 22245; *Cordes/Kraft* FR 2021, 401, 408; *Kölbl/Luce* Ubg 2021, 264, 269; **aA** wohl *Mayer/Käshammer* NWB 2021, 1300, 1305)
- Hinweis: Vor diesem Hintergrund sollte die ursprüngliche Option für einen längeren Zeitraum (7 Jahre) einkalkuliert werden

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 8 (Optionshindernis Grunderwerbsteuer):

Nach einer Option nach § 1a KStG wird auf die optierende Gesellschaft als Gesamthand ein Grundstück von einem Gesellschafter übertragen.



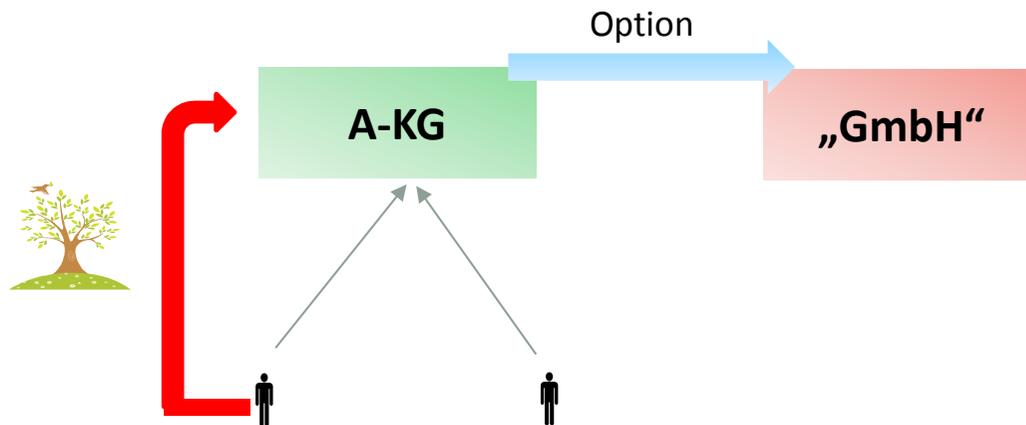
Einzelne Gestaltungsszenarien

- Grds. bleiben die §§ 5, 6 GrEStG erhalten, da § 1a KStG nichts am zivilrechtlichen Charakter als Personengesellschaft etwas verändert
- Nach **§ 5 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 GrEStG n.F.** kann bei der Übertragung des Grundstücks auf die Gesamthand die partielle Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden
- Als **Rückausnahme** ist vorgesehen, dass die partielle Steuerbefreiung dann gewährt wird, wenn die Ausübung und Wirksamkeit der Option bereits länger als **zehn Jahre** zurückliegt und die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand ebenfalls länger als zehn Jahre besteht

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 9 (Optionshindernis Grunderwerbsteuer):

Gesellschafter A hat ein Grundstück auf die A-KG übertragen. Nach einem Jahr optiert die A-KG gem. § 1a KStG.



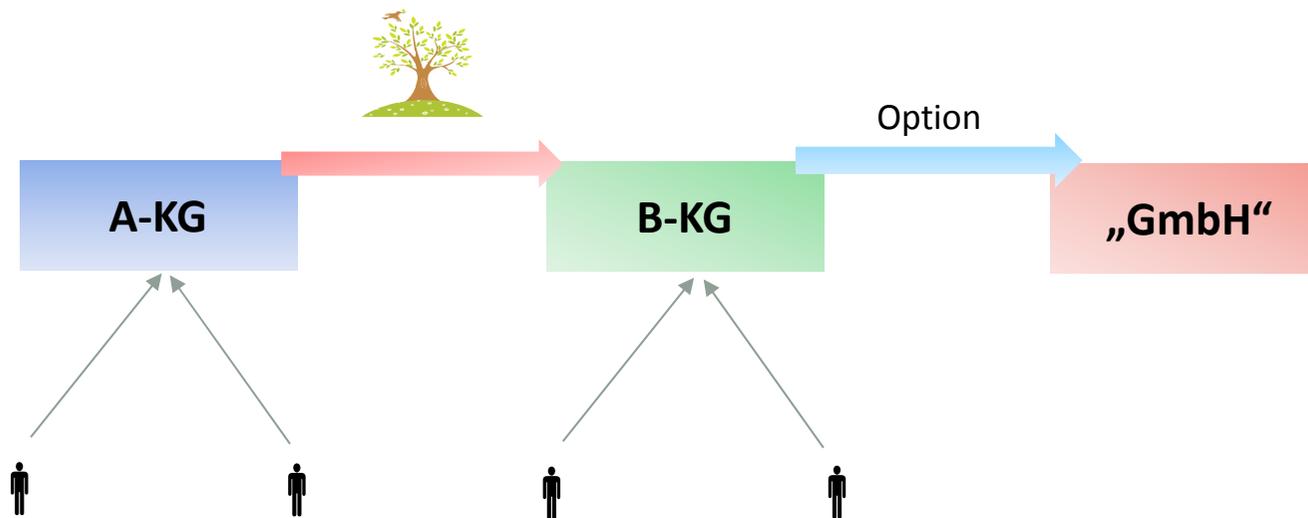
Einzelne Gestaltungsszenarien

- Grds. bleiben die §§ 5, 6 GrEStG erhalten, da § 1a KStG nichts am zivilrechtlichen Charakter als Personengesellschaft etwas verändert
- Um **Gestaltungen zu vermeiden**, wird allerdings nach § 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG n.F. die Option nach § 1a KStG n.F. einer Verminderung des Anteils am Vermögen der Gesamthand i.S.d. § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG gleichgestellt, es sei denn, die zivilrechtliche Beteiligung am Vermögen der Gesamthand besteht länger als zehn Jahre

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 10 (Optionshindernis Grunderwerbsteuer):

Die A-KG überträgt das Grundstück auf ihre Schwesterpersonengesellschaft B-KG, die nach § 1a KStG optiert hat.



- Auch beim Übergang eines Grundstücks **von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand** kann die partielle Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 GrEStG gem. § 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG n.F. nicht entsprechend zur Anwendung kommen, wenn die erwerbende Gesamthand nach § 1a KStG optiert hat und das Grundstück von einer Gesamthand übergeht, die nicht nach § 1a KStG optiert hat
- Auch hier kommt die Anwendung der partiellen Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 GrEStG dennoch in Betracht, wenn die Ausübung und Wirksamkeit der Option bereits länger als zehn Jahre zurückliegt und die jeweilige Beteiligung am Vermögen der Gesamthand bereits länger als zehn Jahre besteht

Vorteile der Option:

- deutlicher (temporärer) Belastungsvorteil bei der Gewinnthesaurierung (*Cordes/Kraft* FR 2021, 401 (402 f.); *Schiffers/Jacobsen* DStZ 2021, 348 (366)) sowie bei Vollausschüttung bei Gewerbesteuerhebesätzen von unter 350% (*Cordes/Kraft* FR 2021, 401 (402 f.)) → Welche Ausschüttungspolitik liegt dem Unternehmen zugrunde?

Nachteile der Option:

- Ausschüttungsbelastung durch Kaskadeneffekte (§ 8b Abs. 5 KStG) und die Steuerbesitzregelung § 8b Abs. 4 KStG → Überprüfung der Beteiligungsstruktur
- Nachversteuerungspflicht (§ 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG) → Wurde § 34a EStG in Anspruch genommen ggf. in welcher Höhe?
- Umstrukturierungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG gehen verloren → Umstrukturierungen ggf. im Vorfeld

Zusammenfassung - Checkliste

- Umstrukturierungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG gehen verloren → **Umstrukturierungen ggf. im Vorfeld**
- Keine Möglichkeit der Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsquellen bei der ESt → **Höhe/Bedeutung**
- Gewerbesteuerlicher Freibetrag entfällt (§ 25 S. 1 UmwStG iVm § 23 Abs. 5 UmwStG) → **Höhe/Bedeutung**
- Verluste nach § 15a EStG gehen unter (FM SH v. 7.4.2020, DStR 2020, 1573) → **Höhe/Bedeutung**
- Verluste nach § 10d EStG sind nur noch eingeschränkt nutzbar (*Brühl/Weiss* DStR 2021, 889 (895 f.)) → **Höhe/Bedeutung**
- Steuerfreie Erträge der Gesellschaft (zB aufgrund von DBA) können ohne Nachbelastung (ggf. Progressionsvorbehalt) nicht mehr bis auf Gesellschafterebene transferiert werden → **Möglichkeit der Organschaft?**
- Ggf. Ausdeckung stiller Reserven nach § 20 UmwStG → **Liegen die Voraussetzungen im Hinblick auf das BV vor?**

Zusammenfassung - Checkliste

- Problem der Sperrfristbelastung gem. § 22 UmwStG → **Langfristige Planung vor Option erforderlich**
- Sonderbetriebsvermögen → **Existenz von SBV? / ggf. Gestaltungsmöglichkeiten**

II. Übertragung und Überführung von Einzelwirtschaftsgütern

Überführung von Einzelwirtschaftsgütern

- **Überführung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 1, 2 EStG**
- BMF vom 8.12.2011, BStBl I 2011, 1279
- Zwingende Buchwertfortführung
- Anwendung für Anlage- und Umlaufvermögen
- Übernahme von Verbindlichkeiten ist unschädlich
- Abgebendes und aufnehmendes Betriebsvermögen können unterschiedlichen betrieblichen Einkunftsarten zuzuordnen sein
- Ggf. Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG beim abgebenden Betriebsvermögen

Überführung von Einzelwirtschaftsgütern

- **Überführung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 1, 2 EStG**

- ***Umsatzsteuerliche Folgen***

- 6 Abs. 5 Satz 1 EStG: Kein Leistungsaustausch nach § 1 Abs. 1 UStG und keine unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG (mehrere ertragsteuerlich als selbständige Betriebe zu qualifizierende Einheiten gehören umsatzsteuerlich nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG zu einem Unternehmen)
- § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG:
 - Überführungsvorgang nicht umsatzsteuerbar, wenn Nutzungsüberlassung an die Personengesellschaft gegen Gewährung einer Sondervergütung erfolgt
 - Unentgeltliche Nutzungsüberlassung: Entnahme des Wirtschaftsguts aus dem abgebenden Betriebsvermögen nach § 3 Abs. 1b UStG zu versteuern

Überführung von Einzelwirtschaftsgütern

- **Überführung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 1, 2 EStG**
 - ***Umsatzsteuerliche Folgen***
 - Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen in Einzelbetriebsvermögen: Grds. keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen:
 - Hatte Mitunternehmer Wirtschaftsgut vor der Überführung entgeltlich überlassen, war er unternehmerisch tätig, so dass die Überführung wegen des **Grundsatzes der Unternehmenseinheit** i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht umsatzsteuerbar ist (Ggf. Korrektur nach § 15a UStG)
 - Wurde das Wirtschaftsgut unentgeltlich der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen, bewirkt die Überführung eine umsatzsteuerrechtliche Einlage in die unternehmerische Sphäre; Korrektur nach § 15a UStG kommt hier nicht in Betracht

Überführung von Einzelwirtschaftsgütern

- **Überführung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 1, 2 EStG**
 - ***Umsatzsteuerliche Folgen***
 - Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften:
 - nicht umsatzsteuerbar, wenn Nutzungsüberlassung vor und nach der Überführung entgeltlich erfolgt
 - Vorsteuer-Korrektur nach § 15a UStG ergeben, wenn sich Nutzungsverhältnis zwischen umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerfreien Leistungen ändert
 - Erfolgt die Nutzungsüberlassung vor und nach der Überführung unentgeltlich, stellt das überführte Wirtschaftsgut kein Unternehmensvermögen dar

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern

- **Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG**
 - BMF vom 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279
 - Übertragungswege nach Nr. 1 bis 3
 - Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich
 - Sicherstellung der Besteuerung deutscher stiller Reserven

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

- **Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG**
- Übertragung Einzelbetrieb in Gesamthandsvermögen und umgekehrt (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1)
 - Bei Ausscheiden des Gesellschafters gegen Sachabfindung eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen des Ausscheiden nicht anzuwenden.
 - Anwendung von **Realteilungsgrundsätzen**
 - BFH, Urteil v. 30.3.2017 – IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29
 - BMF v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6, Rn. 2 und 8

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

- **Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG**
- **Ausgliederungsmodelle**
 - Unproblematisch: Veräußerung/Entnahme von wesentlichen Betriebsgrundlagen vor Einbringungen und Übertragungen im Wege vorweggenommener Erbfolge
 - BFH v. 25.11.2009 - I R 72/08, BStBl. II 2010, 471
 - BFH v. 9.11.2011 - X R 60/09, BStBl. II 2012, 638
 - BFH v. 9.12.2014 - IV R 29/14, DStR 2015, 215

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

- **Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG**
- **Ausgliederungsmodelle**
 - Problembereich: Wesentliche Betriebsgrundlage wird zu Buchwerten (z.B. nach § 6 Abs. 5 EStG) in ein anderes Betriebsvermögen ausgegliedert.
 - BFH v. 2.8.2012 - IV R 41/11, DStR 2012, 2118: Buchwert-Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG
 - Früher Finanzverwaltung: Buchwertübertragung und Wahlrechte bei Einbringungen nicht anzuwenden (BMF v. 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164)

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

- **Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG**
- **Ausgliederungsmodelle (s.u.)**
 - Jetzt: s.u. zu § 6 Abs. 3 EStG
 - Offen: §§ 20, 24 UmwStG
 - Gesamtplan-Rechtsprechung des BFH wäre dann nur noch bei Beantwortung der Frage nach der Gewährung der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG auf einen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG anwendbar.
- Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG bei **Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften (s.u.)**

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

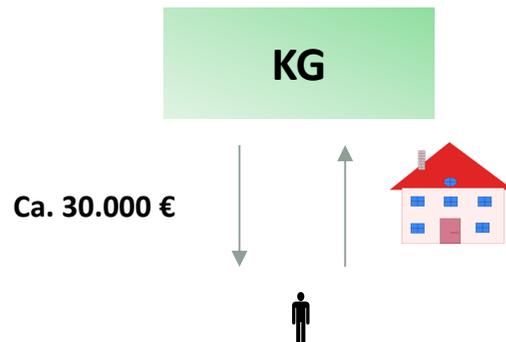
- **Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG**
- **Ausgliederungsmodelle**
 - Aktuelle Entwicklungen
 - BFH v. 17.06.2020 - II R 38/17
 - Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens können die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG a.F. nur gewährt werden, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

Sachverhalt (teilentgeltliche Übertragung - BFH v. 30.10.2018 – X R 28/12):

Die Klägerin übertrug zwei Grundstücke aus ihrem BV auf eine KG, an der sie als Kommanditistin beteiligt war. Eine Buchung erfolgte sowohl auf dem Kapitalkonto der Klägerin als auch auf einem Privatkonto. Im Hinblick auf ein Grundstück ergaben sich folgende Werte:

Teilwert:	97.495,00 €
anteilige Gegenleistung:	29.577,02 € (Buchung auf Darlehenskonto)
gesamter Buchwert:	35.187,79 €



Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

Problemstellung:

Wie ist im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG) die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang zu ermitteln?

Lösungsansätze:

- **Strenge Trennungstheorie:** Vorgang ist in ein voll unentgeltliches und ein voll entgeltliches Geschäft aufzuteilen. Der Buchwert ist anteilig den beiden Teilen des Geschäfts zuzuordnen (so BMF v. 12.9.2013, BStBl. I 2013, 1164 und BFH v. 27.12.2015 - X R 28/12) → Im Beispiel danach Gewinnrealisierung i.H.v. 18.902,11 €.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

- **Modifizierte Trennungstheorie:** Anteilige Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts (wohl Position des IV. Senats des BFH) → Im Beispiel keine Gewinnrealisierung!

Praxishinweise:

- Anrufung des **GrS des BFH** (BFH v. 27.12.2015 a.a.O.).
- Das Finanzamt hat mit Änderungsbescheid vom 2.10.2018 dem Begehren der Kläger und Revisionskläger in vollem Umfang abgeholfen. Anschließend haben beide Beteiligte den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt.
- Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss vom 30. Oktober 2018 das bei ihm geführte Verfahren GrS 1/16 eingestellt.
- Derzeit weitere Verfahren vor dem BFH anhängig – X R 18/18 und X R 19/18
- Anhängige Verfahren können daher weiterhin ruhen.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

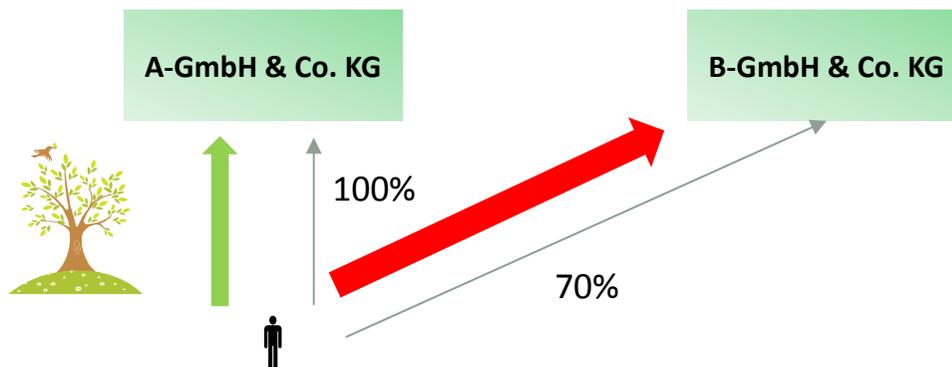
Gestaltungsvariante 1 (sog. Ausgliederungsmodell):

- Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des SBV in Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft
- Teilentgeltlichkeit vermeidbar, indem Verbindlichkeiten von der aufnehmenden Ein-Mann-GmbH & Co. KG nicht übernommen werden.
- Verbindlichkeiten aus SBV bei der bisherigen Personengesellschaft wechseln in das **SBV II** bei der aufnehmenden Ein-Mann-GmbH & Co. KG.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

Sachverhalt (nach BFH v. 27.4.2017 - IV B 53/16):

F war alleiniger Kommanditist einer A-GmbH & Co. KG. Er hatte der Gesellschaft ein Grundstück unentgeltlich überlassen. Der Erwerb des Grundstücks war fremdfinanziert. F übertrug zum 1.1.2017 das Grundstück unentgeltlich nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen der B-GmbH & Co. KG, an der F zu 70% beteiligt war. Die Darlehensverbindlichkeit wurde nicht in das Gesamthandsvermögen der B-GmbH & Co. KG übertragen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung war das Darlehen nur noch zu 70% betrieblich veranlasst.



Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

Entscheidung des BFH:

- Verbindlichkeit stellt in vollem Umfang Sonderbetriebsvermögen des F bei der B-GmbH & Co. KG dar, da der Finanzierungszusammenhang der Verbindlichkeit mit dem Wirtschaftsgut durch die Einlage in das Gesamthandsvermögen nicht verloren gegangen ist.
- Unerheblich sei daher auch, dass das Grundstück nach der Übertragung auf die B-GmbH & Co. KG dem F nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nur in Höhe von 70% zuzurechnen ist.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – § 6 Abs. 5 S. 3 EStG

Gestaltungsvariante 2 (§ 6b-Modell):

- Neutralisierung des Veräußerungsgewinns nach **§ 6b EStG**.
- Übertragung der § 6b EStG-Rücklage auf die Gesamthand.
- Hierzu auch *Micker* Ubg 2019, 504 (508).

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG

Sperrfristregelung des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG - Rückwirkender Teilwertansatz

- Verhinderung von missbräuchlichen Verlagerungen stiller Reserven, wenn die Umstrukturierung nur zum Zwecke einer späteren Veräußerung erfolgt (vgl. BT-Drucks. 14/6882, S. 33).
- Offen und streitig: Kommt § 6 Abs. 5 S. 4 EStG auch bei **Ausbringungen** zur Anwendung? (hierzu *Micker* Ubg 2019, 504 (509)).
- **Unschädlich** nach BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279: Vorgänge nach § 6 Abs. 5 EStG, Realteilungen, Zerstörung
- **Schädlich** nach BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279: Einbringungen, Formwechsel, fiktive Entnahmen (**str.**)
- Keine Anwendung der Sperrfristregelung bei Zuordnung der stillen Reserven in einer (negativen) **Ergänzungsbilanz**.

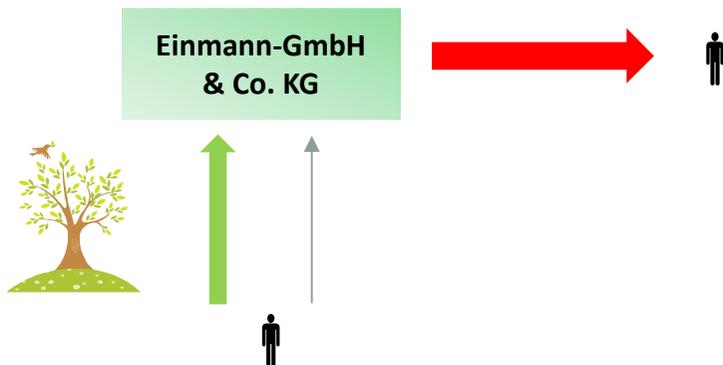
Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG

- Kann die Ergänzungsbilanz zu einem späteren Zeitpunkt noch aufgestellt werden oder steht **§ 4 Abs. 2 EStG (Bilanzänderung)** einer nachträglichen Aufstellung einer Ergänzungsbilanz entgegen? (hierzu ausführlich *Karrenbrock/Laschewski* DStR 2019, 1391).
- Ergänzungsbilanz auch bei einer **§ 4 Abs. 3 EStG-PersG** möglich? (*Wendt* FR 2002, 53 (61); *Micker* Ubg 2019, 504 (509): Ergänzungsbilanz ist gleichwertig; **a.A.** Schmidt/Kulosa § 6 Rn. 709)
- **Steuerklausel** im Übertragungsvertrag erforderlich bzw. empfehlenswert.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG

Sachverhalt:

Klägerin (Kl.) ist eine sog. Einmann-GmbH & Co. KG. Deren alleiniger Kommanditist (zu 100% am Gewinn und Verlust sowie dem Vermögen beteiligt) war Eigentümer eines, sich bei ihm im Sonderbetriebsvermögen (SBV I) befindenden, Betriebsgrundstücks. Im Streitjahr 2007 brachte er dieses Grundstück zum Buchwert ohne Gegenleistung in das Gesamthandvermögen der KG ein, die die Immobilie insofern zum Stichtag mit ihrem Buchwert aktivierte. Mit Wirkung zum Januar 2008 veräußerte die Gesellschaft das Betriebsgrundstück.



Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG

Entscheidung des BFH:

- Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG liegen eigentlich vor.
- § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG lautet: *„Wird das nach Satz 3 übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist veräußert oder entnommen, ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen, es sei denn, die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven sind durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die in Satz 3 bezeichnete Übertragung erfolgt ist.“*
- Aber nach Ansicht des BFH (v. 26.06.2014 – IV R 31/12) **teleologische Reduktion der Vorschrift**, da keine Verlagerung der stillen Reserven (so bereits BFH v. 31.07.2013 – I R 44/12).
- Dass keine **Ergänzungsbilanz** aufgestellt wurde, war deshalb unerheblich (BFH a.a.O.).

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG

- Aber (noch) **entgegenstehende Verwaltungsansicht** (R 6.15 EStR 2012; BMF v. 08.12.2011 a.a.O. Rz. 26): *„In den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG ist rückwirkend auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert auch dann anzusetzen, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind, durch die Übertragung jedoch keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten ist.“*
- Vgl. jetzt aber **H 6.15 EStH 2020** – Verhältnis zu R 6.15 EStR 2012 unklar.
- **OFD Frankfurt v. 10.4.2019 – S 2241 A-117-St 213**: *„Trotz Erstellung einer Ergänzungsbilanz ist nach R 6.15 EStR 2008 ein sofortiger (rückwirkender) Ansatz des Teilwerts im Übertragungszeitpunkt vorzunehmen, wenn durch die Übertragung keine Änderung des Anteils des übertragenden Gesellschafters an dem übertragenen Wirtschaftsgut eingetreten ist, aber das Wirtschaftsgut einem anderen Rechtsträger zuzuordnen ist. Dies ist z.B. der Fall, wenn ein Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft übertragen wird, an deren Vermögen der Übertragende zu 100 % beteiligt ist.“*

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Sperrfristregelung nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG

- **Relevanz des Urteils / Gestaltungsmöglichkeiten:**
- Übertragung zum Zwecke anschließender **begünstigter** (§§ 16 Abs. 4, 34 EStG) **Veräußerung** (Problem ggf. Gesamtplanrechtsprechung);
- § 11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GewStG bei der **Personengesellschaft**;
- **§ 6b EStG** (Verhinderung der Aufdeckung stiller Reserven).

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Körperschaftsklauseln (§ 6 Abs. 5 S. 5 u. 6 EStG)

Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 S. 5 EStG

- Soweit bei Übertragung der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar (über eine Mitunternehmerschaft) begründet wird oder sich dieser erhöht.
- Aufstellung einer **Ergänzungsbilanz** ändert daran nichts (BMF v. 8.12.2011 a.a.O. Rz. 28; Wendt FR 2002, 53 (65); **str.**).

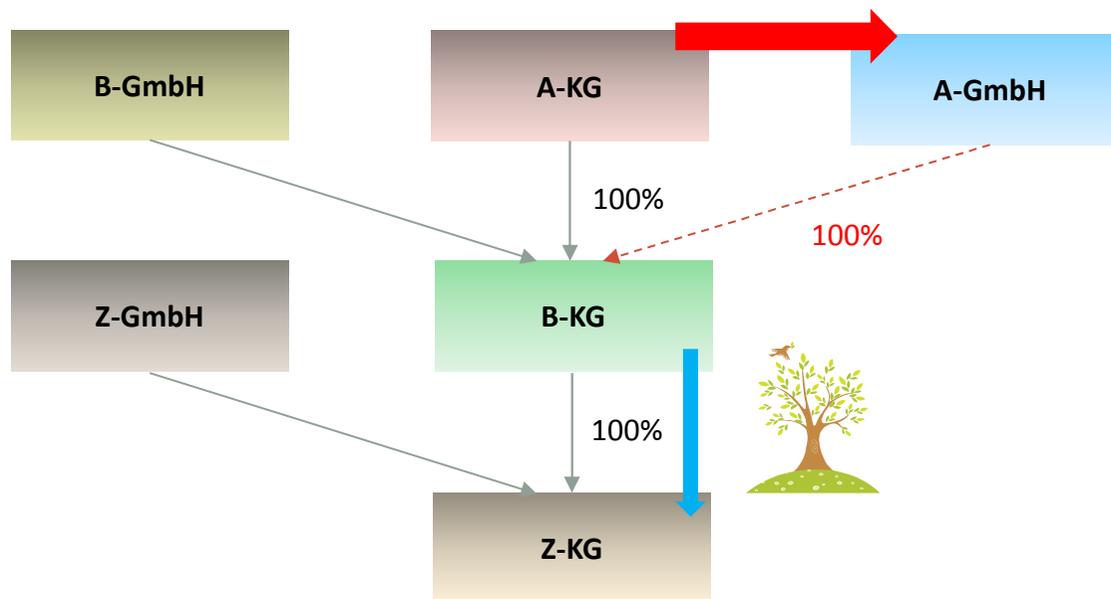
Teilwertansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG

- Soweit innerhalb von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts der Anteil einer Körperschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Körperschaftsklauseln (§ 6 Abs. 5 S. 5 u. 6 EStG)

Beispiel (vereinfacht nach FG Niedersachsen v. 26.10.2018 – 3 K 173/16):

Nach der Einbringung eines WG zum Buchwert durch die B-KG wurde ihre Gesellschafterin innerhalb der 7-Jahresfrist in eine GmbH umgewandelt (Formwechsel).



Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Körperschaftsklauseln (§ 6 Abs. 5 S. 5 u. 6 EStG)

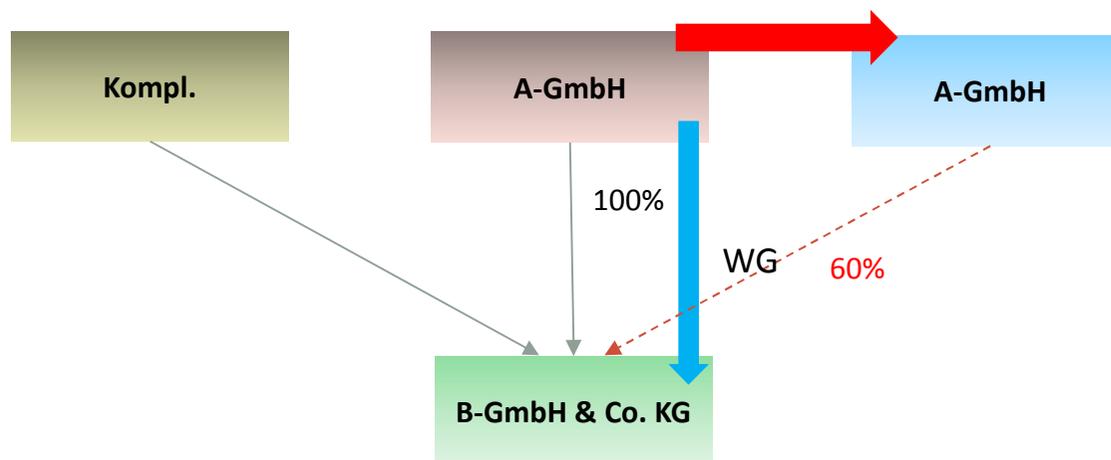
Entscheidung des FG Niedersachsen (a.a.O.):

- Begründung eines Anteils auch ohne Rechtsträgerwechsel bei einem Formwechsel möglich (a.A. *Rogall/Gerner*, Ubg 2012, 81).
- Keine **teleologische Reduktion** der Norm möglich (**str.**).
- **Buchwertverknüpfung** nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG steht § 6 Abs. 5 S. 6 EStG nicht entgegen.
- Suspendierung von § 6 Abs. 5 S. 6 EStG ist im Streitfall auch nicht deswegen gerechtfertigt, weil das UmwStG für die formwechselnde Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eine eigene siebenjährige **Sperrfristregelung in § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** enthält (a.A. *Ortmann-Babel/Bolik/Wernicke*, SteuK 2011, 335).
- Rev. BFH IV R 36/18.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Körperschaftsklauseln (§ 6 Abs. 5 S. 5 u. 6 EStG)

Sachverhalt (vereinfacht nach FG München v. 10.7.2019 – 7 K 1253/17):

Die A-GmbH war alleinige Kommanditistin der B-GmbH & Co. KG („B KG“) und als solche zu 100% am Vermögen der B-KG beteiligt. Mit Wirkung zum 1.1.2011 brachte die A-GmbH Wirtschaftsgüter zu Buchwerten gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten in die B-KG gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG ein. Anschließend veräußerte die A-GmbH in 2011 und 2014 in mehreren Tranchen ihre gesamte Kommanditbeteiligung an der B-KG zu 40 % auf natürliche Personen und zu 60 % an die C-AG.



Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Körperschaftsklauseln (§ 6 Abs. 5 S. 5 u. 6 EStG)

Behandlung durch das FA:

- Ein vorrangiger Anwendungsfall des **§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG** liegt nicht vor, weil die Klägerin **bereits zu 100% vermögensmäßig** an der D-GmbH & Co. KG beteiligt war (vgl. BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 29).
- Das FA vertrat die Auffassung, dass durch die Veräußerung der 60 %-Kommanditbeteiligung an die C-AG der Tatbestand des **§ 6 Abs. 5 S. 6 EStG** erfüllt sei und somit insoweit rückwirkend zum 1.1.2011 stille Reserven in den eingebrachten Wirtschaftsgütern aufzudecken seien.
- Diese Regelung gelte nach ihrem Wortlaut auch bei einer (fremdüblichen) Veräußerung der Anteile an der Personengesellschaft zum gemeinen Wert.
- Der Wortlaut „**aus einem anderen Grund**“ umfasse jede der Buchwertübertragung nachfolgende mittelbare oder unmittelbare Beteiligung einer Körperschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut.
- Das Gesetz unterscheide dabei nicht nach der Art der Übertragung.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Körperschaftsklauseln (§ 6 Abs. 5 S. 5 u. 6 EStG)

Entscheidung des FG München (a.a.O.)

- Das FG München teilte dieses Verständnis im entschiedenen Fall nicht. Zwar erfülle die Veräußerung der 60%-Kommanditbeteiligung bei reiner Wortlautauslegung den Tatbestand des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG.
- Nach dem reinen Wortlaut ist somit unerheblich, auf welchem zivilrechtlichen Weg sich die nachträgliche Begründung oder Erhöhung des Anteils vollzieht.
- Die Regelung sei jedoch in Fällen wie dem vorliegenden **teleologisch zu reduzieren**.
- Der Gesetzgeber wollte ausweislich der **Gesetzesbegründung** mit der Einführung des § 6 Abs. 5 S. 6 EStG u. a. Gestaltungen verhindern, bei denen stille Reserven zunächst auf Kapitalgesellschaften übertragen und sodann die Anteile an diesen Kapitalgesellschaften durch Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bzw. der Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b KStG veräußert werden.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Körperschaftklauseln (§ 6 Abs. 5 S. 5 u. 6 EStG)

Hinweise:

- **GIA.** *Weiss/Brühl* DB 2020, 914; *Leidel/Rosenfelder* BB 2020, 1517; **a.A.** Schmidt/*Kulosa* § 6 Rn. 840: Wortlaut differenziert nicht.
- **Revisionsverfahren** anhängig unter XI R 20/19.

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Umsatzsteuerliche Folgen

- **Umsatzsteuerliche Folgen**
- **Fälle des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG**
- Gewährung von Gesellschaftsrechten: Tauschähnlicher Umsatz nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG (Ausnahme: Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG)
- Bemessungsgrundlage: Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des übertragenen Wirtschaftsguts
- Unentgeltliche Übertragung: unentgeltliche Wertabgabe im übertragenden Unternehmen i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG, wenn das übertragende Unternehmen zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen ist (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG):
Nachteil, da Umsatzsteuer definitiv wird

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Umsatzsteuerliche Folgen

- **Umsatzsteuerliche Folgen**
- **Fälle des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2, 3 EStG**
 - Übertragungen zwischen Sonder- und Gesamthandsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten: tauschähnlicher Umsatz
 - Voraussetzung ist allerdings, dass das aus dem Sonderbetriebsvermögen übertragene Wirtschaftsgut zu einem umsatzsteuerlichen Untenehmensvermögen gehört hat, es also vor der Übertragung entgeltlich zur Nutzung an die Personengesellschaft überlassen wurde
 - Geschäftsveräußerung im Ganzen: Voraussetzungen jedenfalls bei Übertragung des gesamten Sonderbetriebsvermögens erfüllt
 - Unentgeltliche Übertragung: § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Grunderwerbsteuerliche Folgen

- **Grunderwerbsteuer**
- Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten:
Grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG
- Ggf. Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 4 (Grundstückserwerb durch Ehegatten oder Lebenspartner des Veräußerers) und Nr. 6 GrEStG (Erwerb durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind)
- Bei unentgeltlichen Übertragungen: § 3 Nr. 2 GrEStG
- § 6a Satz 1 GrEStG (Konzernklausel) dagegen nicht anzuwenden
- Nichterhebung der Grunderwerbsteuer nach § 5 Abs. 2 GrEStG
- Übertragungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten:
Grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Grunderwerbsteuerliche Folgen

- **Grunderwerbsteuer**
 - Aber § 5 Abs. 3 GrEStG: Steuerbefreiung nicht zu gewähren, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert
 - Im umgekehrten Fall (Übergang des Grundstücks von einer Gesamthand in das Alleineigentum an der Gesamthand beteiligten Person) wird Grunderwerbsteuer nach § 6 Abs. 2 Satz 1 GrEStG in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Erwerber am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist
 - Befreiung gilt nach § 6 Abs. 4 Satz 1 GrEStG insoweit nicht, als Gesamthänder innerhalb von fünf Jahren vor dem Erwerbsvorgang seinen Anteil an der Gesamthand durch Rechtsgeschäft und Lebenden erworben hat

Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern – Schenkungssteuerliche Folgen

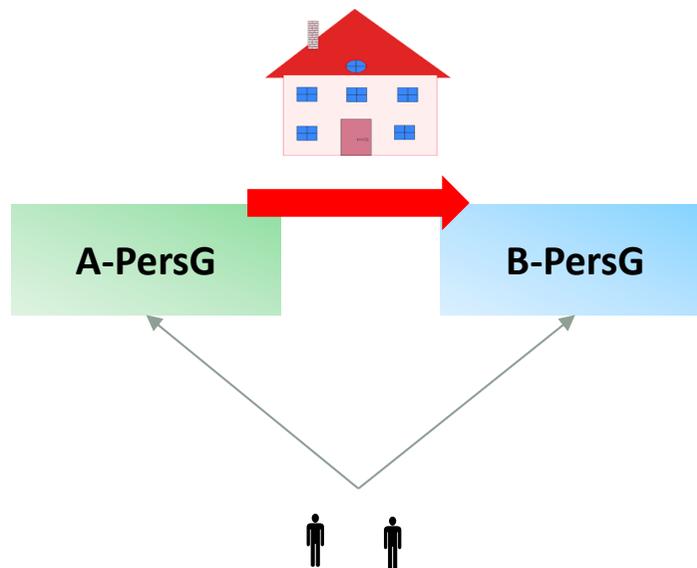
Schenkungssteuer

- Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG können ggf. schenkungssteuerpflichtig sein
- § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG: freigebigen Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird
- Voraussetzungen sind erfüllt, wenn der Zuwendende auf Kosten seines Vermögens den Bedachten bereichert (sog bereichernde Zuwendung) und er diese Bereicherung willentlich unentgeltlich tätigt (sog Wille zur Freigebigkeit)
- Bereichernde Zuwendung in diesem Sinne scheidet aus, wenn es nicht zu einer interpersonellen Übertragung von stillen Reserven kommt

III. Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften – „§ 6b-Modell“ u.a.

Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Problemstellung:



Ist der Übertragungsvorgang **steuerneutral** möglich?

Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Erste Möglichkeit:

Die A-PersG überträgt das Grundstück unentgeltlich auf die B-PersG.

Lösung:

- Ob § 6 Abs. 5 S. 3 EStG zur Anwendung kommt ist auch innerhalb des BFH umstritten (zu dieser Frage ausführlich *Kulosa*, in Schmidt § 6 Rn. 701 ff.).
- Die Finanzverwaltung lehnt eine Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG weiterhin ab (BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn.18).

Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Zweite Möglichkeit:

Veräußerung an die B-PersG zum normalen Verkehrswert und Anwendung des § 6b EStG.

Leitsatz (nach BFH v. 9.11.2017, IV R 19/14):

Veräußert eine Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens an eine andere Personengesellschaft, an der einer ihrer Gesellschafter ebenfalls als Mitunternehmer beteiligt ist, kann der auf den Doppelgesellschafter entfallende Veräußerungsgewinn unter den Voraussetzungen des § 6b EStG im Umfang des Anteils des Doppelgesellschafters am Gesamthandsvermögen der Schwestergesellschaft auf die Anschaffungskosten des nämlichen Wirtschaftsguts übertragen werden.

Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Praxishinweise:

- Ansicht der Rspr. deckt sich mit der Position der FinVerw. (OFD Frankfurt v. 10.4.2019 - S 2241 A-117-St 213; so bereits BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 20)
- Auf **§ 6 Abs. 5 EStG** kommt es in solchen Fällen nicht an.
- **Problem:** § 6b EStG ist nur unter restriktiven Voraussetzungen anwendbar
 - Nur für bestimmte WG anwendbar (u.a. GruBo, Gebäude).
 - Einhaltung bestimmter Haltefristen
- **GrESt** wird nicht erhoben (§ 6 Abs. 3 GrEStG).
- **Problem:** Veräußerung auch bei Übertragung gegen Gesellschaftsrechte? (hierzu OFD Frankfurt v. 10.4.2019 - S 2241 A-117-St 213).

Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Sachverhalt

Die Ehegatten A und B führen in der Rechtsform einer GbR einen Betrieb, zu dessen Betriebsvermögen ein vermietetes Einfamilienhaus gehört. Das Einfamilienhaus soll aus dem Gesamthandsvermögen der GbR in eine neu gegründete, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG (die Kommanditanteile halten die Ehegatten zu jeweils 50 %) übertragen werden. Die Übertragung soll gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an A und B (Buchung auf dem jeweiligen Kapitalkonto von A und B bei der KG) erfolgen.

Lösung:

- Nach der Wertung des § 6 Abs. 5 EStG stellen Gesellschaftsrechte ein Entgelt dar.
- Gegen die Annahme einer Veräußerung i. S. der §§ 6b und 6c EStG bestehen Bedenken, denn die Übertragung der Immobilie erfolgt gegen Minderung von Gesellschaftsrechten von A und B an der GbR und einer entsprechenden Erhöhung von Gesellschaftsrechten von A und B an der personenidentischen KG (so OFD Frankfurt v. 10.4.2019 - S 2241 A-117-St 213);

Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

- Im Ergebnis liegt nur eine „**Verschiebung**“ von bisher schon bestehenden Gesellschaftsrechten und gerade keine „Gewährung“ von zusätzlichen (neuen) Gesellschaftsrechten vor, wie sie für die Annahme eines tausch- oder veräußerungsähnlichen Vorgangs regelmäßig verlangt wird (so OFD Frankfurt v. 10.4.2019 - S 2241 A-117-St 213 u.a.).
- Eine Anwendung von § 6b und § 6c EStG ist daher nicht zuzulassen (so OFD Frankfurt v. 10.4.2019 - S 2241 A-117-St 213 u.a.).

Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Dritte Möglichkeit:

Kettenübertragung eines Wirtschaftsguts zwischen zwei Mitunternehmerschaften, bei der das zu übertragende Wirtschaftsgut in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zunächst vom Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft und anschließend ins Gesamthandsvermögen der anderen (Schwester-) Mitunternehmerschaft übertragen wird.

Position der Finanzverwaltung:

- Ursprünglich: Insoweit „ist zu prüfen, ob der Buchwertfortführung die Gesamtplanrechtsprechung oder andere missbräuchliche Gestaltungen i. S. d. § 42 AO entgegen stehen.“
- Jetzt: Keine Berücksichtigung der **Gesamtplanrechtsprechung** mehr (BMF v. 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291 Rn. 40; **s.u.**).

Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

- D.h. weiterhin Überprüfung des **§ 42 AO** - wann liegt eine missbräuchliche Gestaltung vor?
- Position der Rechtsprechung unklar.

Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Weitere Möglichkeiten:

- Vgl. die Ausführungen zur Realteilung (s.u.).

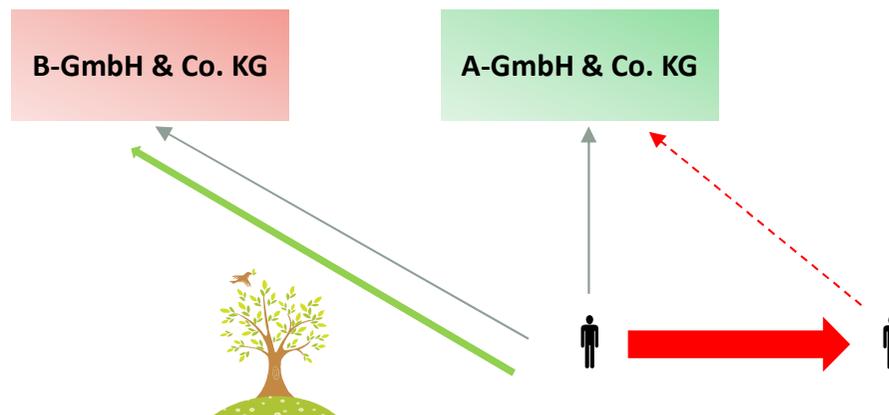
IV. Generationsnachfolge und Umstrukturierung (§ 6 Abs. 3 EStG)

- **§ 6 Abs. 3 EStG** eröffnet die Möglichkeit zur unentgeltlichen Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen ohne Aufdeckung der stillen Reserven.
- Die Finanzverwaltung hat ihre alten Grundsätze mit **BMF-Schreiben v. 20.11.2019**, BStBl. I 2019, 1291 (vgl. Skript) und **BMF-Schreiben v. 5.5.2021**, BStBl. I 2021, 696 (vgl. Skript) an die aktuelle BFH Rechtsprechung angepasst.
- Vgl. hierzu u.a. *Werthebach*, DStR 2020, 13; *Lorenz*, FR 2020, 237; *Kotzenberg/Riedel*, DStR 2020, 13.

Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung (1)

Sachverhalt (nach BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11):

A ist Kommanditist der A-GmbH & Co. KG. Er überlässt dieser ein Grundstück, das von der GmbH & Co. KG zu Betriebszwecken genutzt wird und damit eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Im Januar 2019 gründet A die B-GmbH & Co. KG, deren alleiniger Zweck darin besteht, das Grundstück zu halten (und dieses an die A-GmbH & Co. KG entgeltlich zu überlassen). A überträgt im Februar 2019 das Grundstück nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in das Gesamthandsvermögen der B-GmbH & Co. KG. Anschließend überträgt er seinen Kommanditanteil an der A-GmbH & Co. KG unentgeltlich auf seine Tochter T.



Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung (1)

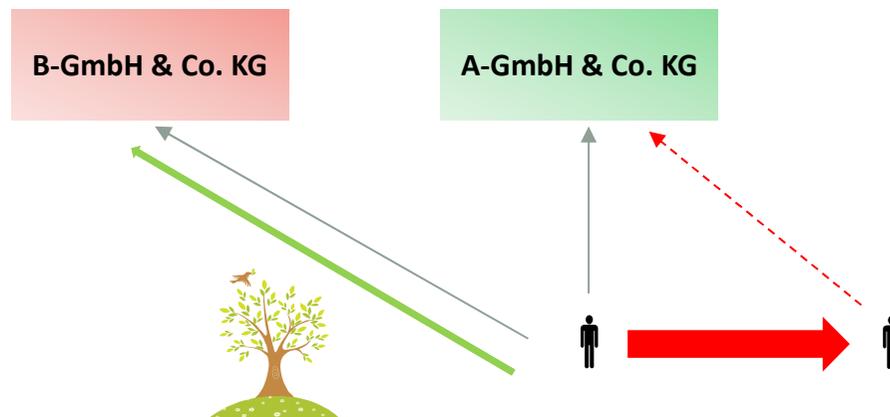
Lösung nach BFH und Finanzverwaltung:

- Als Reaktion auf die jüngere Rechtsprechung des BFH (insb. Urteil vom 12.5.2016, Az. IV R 12/15) hat die Finanzverwaltung (BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 10 ff.) die Anwendung der **Gesamtplanbetrachtung** aufgegeben und bejaht eine gleichzeitige Anwendbarkeit der Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 3 und 5 EStG.
- Demnach ist bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils für die Anwendung der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG eine **vorangegangene Überführung** von funktional wesentlichem Sonder-BV zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG unschädlich.
- Voraussetzung ist, dass nach Überführung des funktional wesentlichen (Sonder-) Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG das „Restbetriebsvermögen“ noch eine funktionsfähige Einheit bildet (**höchststrichterlich** noch nicht bestätigt!).
- Andernfalls liegt eine nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Betriebsaufgabe vor.

Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung (2)

Sachverhalt:

Wie Sachverhalt zuvor. Nach der vertraglichen Regelung sollte der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück (SBV) und den Kommanditanteilen zum 31.12.2019 (24 Uhr) stattfinden.



Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung (2)

Lösung:

- Die **gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien** nach § 6 Abs. 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 6 Abs. 3 EStG ist möglich, denn es steht der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen, dass im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zum Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehörende Wirtschaftsgüter **zeitgleich** oder **taggleich** nach § 6 Abs. 5 EStG überführt oder übertragen werden (BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 11; BFH v. 2.8.2012, IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715 und v. 12.5.2016, IV R 12/15, BStBl. II 2019, 726).
- Änderung bei einer Veräußerung/Entnahme innerhalb der **Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 S. 4 EStG?**

Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung (3)

Sachverhalt (nach BFH v. 14.9.2020 – IV R 14/18):

Durch notariellen Schenkungsvertrag vom 17.12.2013 übertrug die Gesellschafterin einer GbR ihren 75 % betragenden Miteigentumsanteil an einem Geschäftsgrundstück sowie einen Teil-Gesellschaftsanteil an einer GmbH i.H.v. 30 % des Stammkapitals im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf ihren Sohn und schied hierdurch aus der BGB-Gesellschaft aus. Zwischen der GbR und der GmbH liegt eine Betriebsaufspaltung vor, weil das Geschäftsgrundstück an die GmbH zur betrieblichen Nutzung vermietet wird und die Gesellschafterin der GbR die GmbH mit einer Gesamtbeteiligung i.H.v. 75,2 % beherrscht. Der weitere Grundstücksmiteigentumsanteil (25 %) und die übrige GmbH-Beteiligung (24,8 %) gehören jeweils einem Mitgesellschafter, so dass an der GbR und der GmbH dieselben Personen beteiligt sind. Durch separaten und bei einem anderen Notar beurkundeten Anteilsübertragungsvertrag vom selben Tag wurde der restliche GmbH-Geschäftsanteil i.H.v. 45,2 % an den Mitgesellschafter i.H.v. 23,2 % und an dessen Bruder im Umfang von 22 % veräußert. Beide Verträge wurden mit wechselbezüglichen aufschiebenden Bedingungen versehen, indem zum einen der Schenkungsvertrag bezüglich der wirksamen Anteilsveräußerung bedingt ist und zum anderen der Anteilsveräußerungsvertrag von der Bedingung vollständiger Kaufpreiszahlung und dem Bedingungseintritt im Schenkungsvertrag abhängig ist.

Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung (3)

Entscheidung des BFH:

- Wird lediglich funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich ohne den Gesellschaftsanteil übertragen, greift § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht ein; die isolierte unentgeltliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist (auch) keine Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 EStG.
- § 6 Abs. 3 S. 1 Hs. 1 EStG greift nicht ein, wenn **zeitgleich** mit der Veräußerung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens der verbliebene Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine andere Person übertragen wird.
- Zeitgleich bedeutet, in der **gleichen juristischen Sekunde**.
- Entscheidend ist das **wirtschaftliche Eigentum**.

Position der Finanzverwaltung:

- Umsetzung durch BMF v. 5.5.2021 a.a.O. (a.A. noch BMF v. 20.11.2019 Rz. 13).

Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung (3)

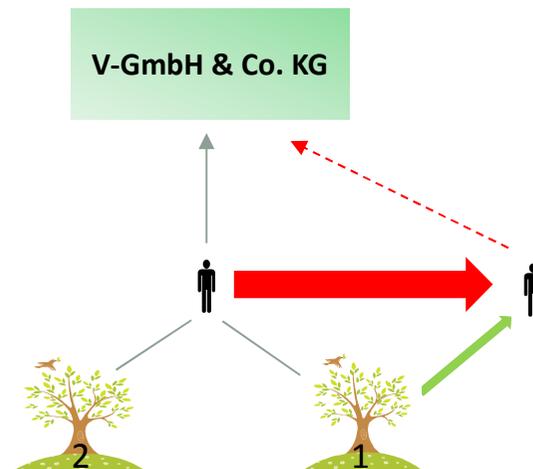
Praxishinweise:

- Auf die neue Position lässt sich gestalterisch adäquat reagieren → Übertragung eine Sekunde vor dem Tatbestand nach § 6 Abs. 3 EStG reicht aus (Vorliegen einer „Dummensteuer“).
- Zur **Kritik** an der Entscheidung vgl. z.B. *Kotzenberg/Riedel* DStR 2021, 505.

Vorliegen einer unter- bzw. überquotalen Übertragung

Sachverhalt (nach BMF v. 20.11.2019 a.a.O. Rz. 23):

Vater V ist alleiniger Kommanditist der V-GmbH & Co. KG (KG). Die V-GmbH ist als Komplementärin nicht am Vermögen der KG beteiligt. Für ihren Betrieb überlässt V der KG zwei Grundstücke (wesentliche Betriebsgrundlagen), nämlich das Grundstück 1 mit aufstehender Produktionshalle sowie das Grundstück 2 mit aufstehendem Bürogebäude und angeschlossenem Lagerplatz. Beide Grundstücke haben den identischen Teilwert von 3 Mio. €. V überträgt nun auf seinen Sohn S neben dem hälftigen Kommanditanteil das ganze Grundstück 1. Grundstück 2 behält er hingegen vollständig zurück. Ein Jahr später überträgt der Sohn 50% seines Anteils an einen Dritten.



Frühere Verwaltungsansicht:

- **Wirtschaftsgutbezogene Betrachtung** → damit Fall des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG
- Weitere Rechtsfolge unklar: Kommt durch die Weiterveräußerung § 6 Abs. 3 S. 1 EStG überhaupt nicht mehr zur Anwendung (so BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 26) oder nur bezogen auf den nicht weiterveräußerten Anteil (so z.B. HHR/Uhl-Ludäscher § 6 Rn. 1291).

Jetzige Verwaltungsansicht:

- **Wertmäßige Betrachtung:** Wertmäßig betrachtet kommt es weder zu einer unter- noch zu einer überquotalen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen. Diese Vorgehensweise führt daher im rechnerischen Ergebnis zu einer quotalen Übertragung (hierzu BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 21).
- Die Behaltefrist nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG kommt daher nicht zur Anwendung.
- Praxisproblem: **Ermittlung der Wertverhältnisse.**

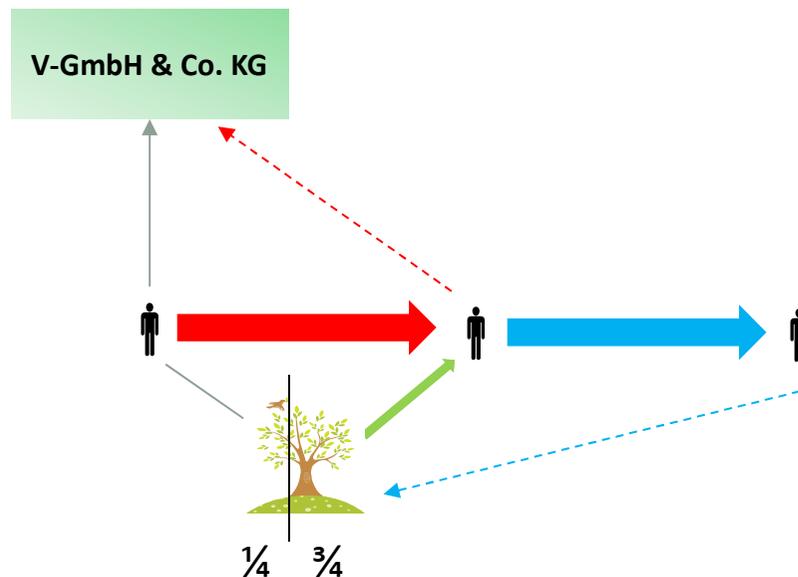
Vorliegen einer unter- bzw. überquotalen Übertragung

-
- Eines **Wertgutachtens** bedarf es nicht, wenn das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen in demselben Verhältnis übergeht, in dem der übertragene Teil des Anteils am Gesamthandsvermögen zum gesamten Anteil am Gesamthandsvermögen steht (BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 21).

Behandlung einer überquotalen Übertragung

Sachverhalt:

Vater V ist an der X-OHG mit 50% beteiligt. Darüber hinaus hat er der OHG ein Grundstück zur Nutzung überlassen, das in seinem Alleineigentum steht und für die OHG eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge überträgt V die Hälfte seines Mitunternehmeranteils (= 25% OHG-Anteil) sowie drei Viertel des Grundstücks auf seinen Sohn S. Ein Jahr später veräußert S seinen Grundstücksanteil an einen Dritten.



Behandlung einer überquotalen Übertragung

Frühere Verwaltungsanweisung (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458):

- Aufspaltung in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG für den quotalen Teil des Sonderbetriebsvermögens und eine (sperrfristbehaftete) Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG für den überquotalen Teil
- Bezüglich des hälftigen Mitunternehmerteils und des hälftigen Grundstücks wurde eine quotale Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 Hs. 2 EStG angenommen. Hinsichtlich des Teils des Grundstücks, der über die Quote hinausgeht (überquotaler Grundstücksanteil, hier ein Viertel) wurde die Buchwertübertragung gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG angewandt mit der Folge, dass gem. **§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG** insoweit eine weitere **Sperrfrist von drei Jahren** ausgelöst wurde

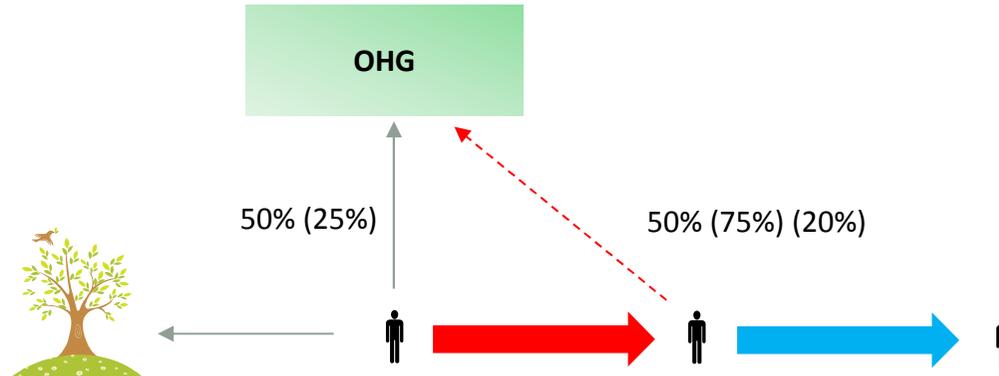
Rechtsprechung und aktuelle Verwaltungsanweisung:

- BFH v. 02.08.2012 – IV R 41/11: Einheitlicher Vorgang nach § 6 Abs. 3 S. 1 EStG
- Dem folgend BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 21

§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG bei einer Veränderung der Beteiligungsquote

Sachverhalt (nach BMF 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 28):

Vater V und Sohn S sind jeweils zu 50 % an einer OHG beteiligt. V überträgt unentgeltlich einen Teil seines Gesellschaftsanteils auf S, behält sein Sonderbetriebsvermögen aber zurück, so dass V jetzt zu 25 % und S zu 75 % an der OHG beteiligt sind. S reduziert innerhalb der Fünf-Jahresfrist seine Beteiligung auf 20% und veräußert entsprechend einen Teil seines Mitunternehmeranteils.



§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG bei einer Veränderung der Beteiligungsquote

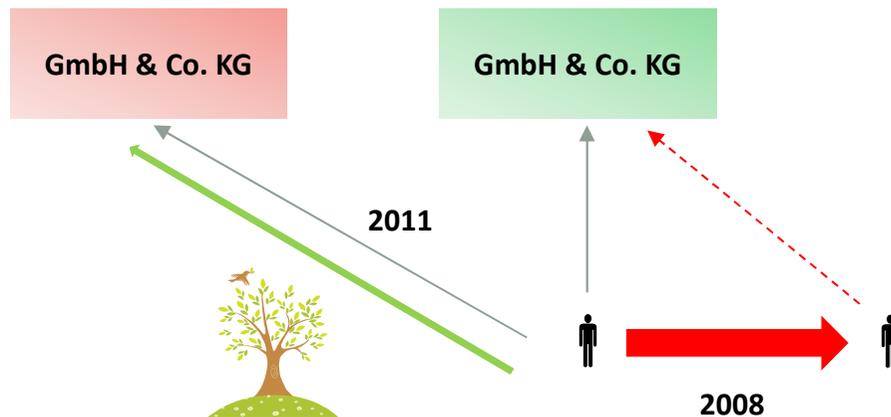
Lösung nach BMF 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 28:

- Es liegt eine **unterquotale Übertragung** von V auf S nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor, bei der die Behaltefrist zu beachten ist.
- Da der Anteil des S nach der Veräußerung (20%) unter dem Anteil der übernommenen Beteiligung (25%) liegt, hat er auch einen Teil des übernommenen Mitunternehmeranteils veräußert.
- Für die ursprüngliche Übertragung von V auf S ist damit insgesamt § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar.
- Für die gesamte Übertragung sind rückwirkend auf den ursprünglichen Übertragungstichtag die **Teilwerte** anzusetzen (§ 6 Abs. 3 S. 2 EStG, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO).
- Der bei V entstehende Gewinn ist laufender Gewinn (§ 16 Abs. 1 S. 2 iVm § 16 Abs. 3 EStG).

Keine Behaltefrist für zurückbehaltenes SBV

Sachverhalt (nach BFH v. 12.5.2016 – IV R 12/15):

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, betrieb auf einem Betriebsgrundstück des alleinigen Kommanditisten der Klägerin ein Bauunternehmen. Das Betriebsgrundstück wurde im Sonder-BV des Kommanditisten bei der Klägerin erfasst. Der Kommanditist übertrug im Jahre 2008 einen Teilkommanditanteil an seinen Sohn, während das Betriebsgrundstück nicht übertragen wurde. Die Klägerin führte die Buchwerte des Gesamthandsvermögens in Handels- und Steuerbilanz unverändert fort. Im Jahre 2011 wurde das Betriebsgrundstück durch den Vater unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft übertragen, an welcher er alleine beteiligt war.



Keine Behaltefrist für zurückbehaltenes SBV

Entscheidung des BFH:

- Es liegt ein Fall einer **unterquotalen Übertragung** iSd § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vor.
- Die BW-Privilegierung der unentgeltlichen Übertragung eines Teilkommanditanteils unter Zurückbehaltung eines Wirtschaftsguts des Sonderbetriebsvermögens entfällt nicht deshalb rückwirkend, weil das zurückbehaltene Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt von dem Übertragenden zum Buchwert in ein anderes BV übertragen wird.

Sicht der Finanzverwaltung:

- Nach anfänglichem Zögern hat sich die Finanzverwaltung der Sichtweise des BFH angeschlossen (vgl. BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 31): § 6 Abs. 3 S. 2 EStG erfasst nur die Veräußerung oder Aufgabe durch den Rechtsnachfolger.

Keine Behaltefrist für zurückbehaltenes SBV

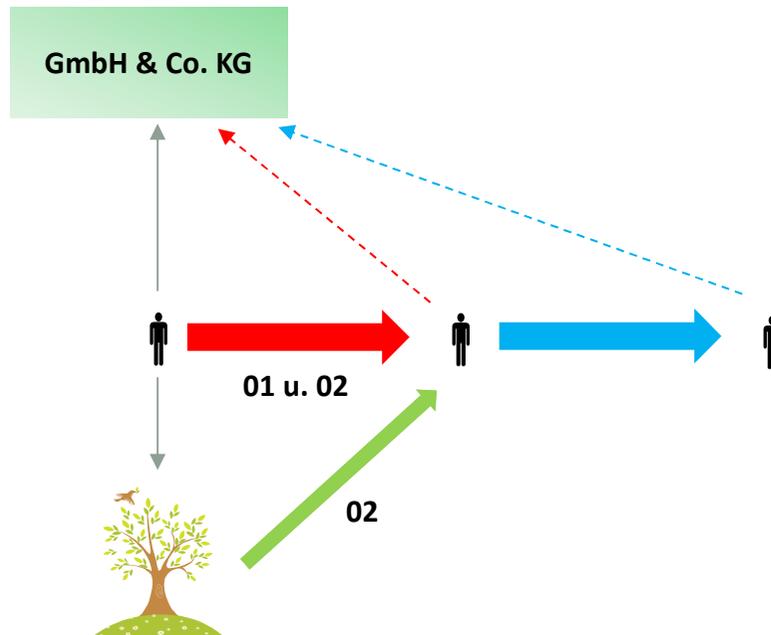
Weitere Praxishinweise:

- Bezieht sich § 6 Abs. 3 S. 2 EStG auch auf die Veräußerung oder Aufgabe von SBV? (**str.**)
- Handelt es sich bei der unentgeltlichen Einbringung in ein anderes SBV nach § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG um eine Veräußerung (m.E. nicht!) oder um eine Aufgabe (zumindest diskutabel)? Umkehrschluss aus BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 31 („§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG auf einen Dritten“).

Ende der Behaltefrist bei nachfolgenden Übertragungen

Sachverhalt:

In 01 hat A 50% seines Anteils an der KG an B übertragen, das SBV jedoch vollständig behalten. In 02 überträgt er die restlichen 50% sowie das SBV an B. In 03 veräußert B seinen Mitunternehmeranteil an C.



Ende der Behaltefrist bei nachfolgenden Übertragungen

Lösung:

- Ursprünglich lag eine unterquotale Übertragung vor → Beachtung der **Sperrfrist** nach § 6 Abs. 3 S. 2 EStG.
- § 6 Abs. 3 S. 2 EStG kommt nach zweiter Übertragung nicht mehr zur Anwendung (BFH v. 2.8.2012 - IV R 41/11, BStBl. II 2019, 715, Rz. 26; nun auch BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 26; Veas DStR 2013, 743). (1) Sinn und Zweck: Hätte A sofort seinen gesamten Anteil übertragen, wäre die Behaltefrist nicht zur Anwendung gekommen.

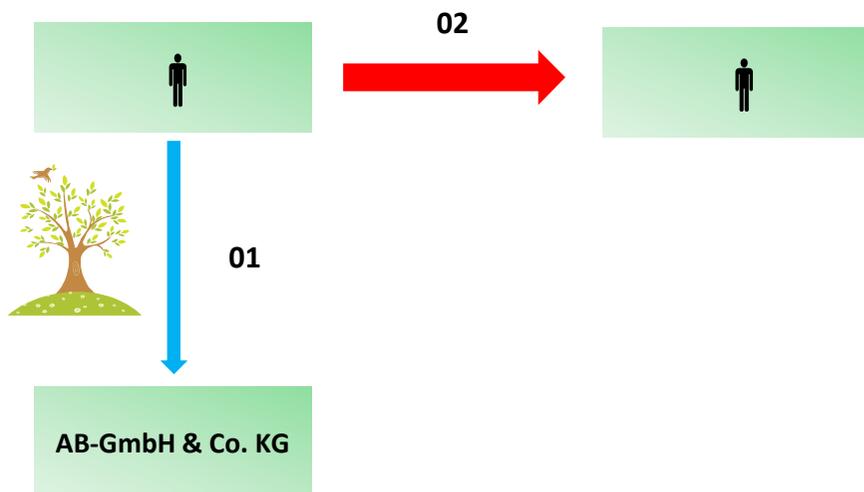
Praxishinweis:

- Entsprechendes dürfte gelten, wenn A noch 50% des SBV übertragen hätte (dann **nachträgliche quotale Übertragung**; so auch HHR/*Uhl-Ludäscher* § 6 Rn. 1283)

Konsequenzen für Betriebseinbringungen?

Sachverhalt:

Betriebsinhaber S überführt in 01 ein Grundstück seines Betriebs (funktional wesentliche Betriebsgrundlage) in sein Sonderbetriebsvermögen bei der AB-GmbH & Co. KG. In 02 überträgt er seinen Betrieb auf seine Tochter T im Wege vorweggenommener Erbfolge (unentgeltlich).



Konsequenzen für Betriebseinbringungen?

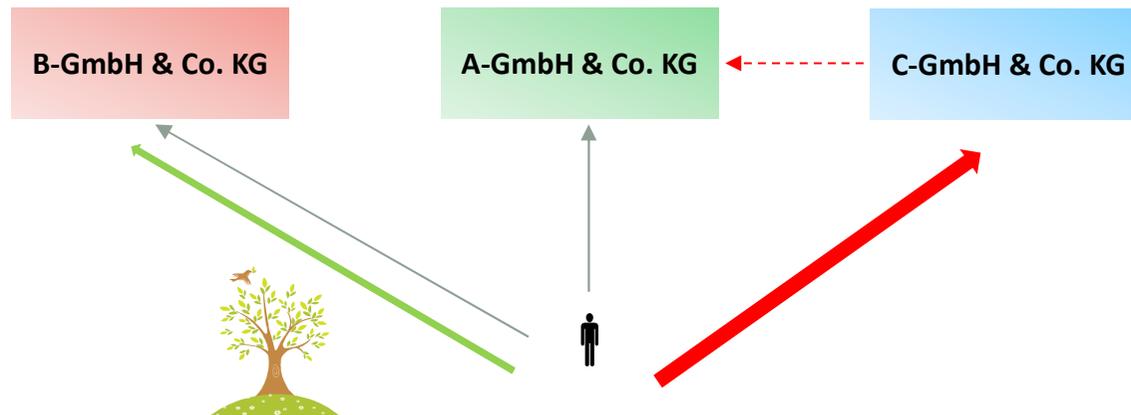
Lösung

- Übertragung eines **Betriebs** iSd § 6 Abs. 3 EStG?
- Aufgabe der Gesamtplanbetrachtung stand im Zusammenhang mit der Übertragung von Mitunternehmeranteilen.
- Aber: Betriebsübertragung und Übertragung eines Mitunternehmeranteils werden durch § 6 Abs. 3 EStG als gleichwertig eingestuft.
- Voraussetzung dürfte aber sein, dass nach Überführung des funktional wesentlichen Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG das „Restbetriebsvermögen“ noch eine **funktionsfähige Einheit** bildet (BMF v. 20.11.2019 a.a.O. Rn. 16 analog; höchstrichterlich noch nicht bestätigt!).

Konsequenzen für §§ 20, 24 UmwStG?

Sachverhalt:

A ist Kommanditist der A-GmbH & Co. KG. Er überlässt dieser ein Grundstück, das von der GmbH & Co. KG zu Betriebszwecken genutzt wird und damit eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Im Januar 2019 gründet A eine die B-GmbH & Co. KG, deren alleiniger Zweck darin besteht, das Grundstück zu halten (und dieses an die A-GmbH & Co. KG entgeltlich zu überlassen). A überträgt im Februar 2019 das Grundstück nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in das Gesamthandsvermögen der B-GmbH & Co. KG. Anschließend bringt A seinen Mitunternehmeranteil an der A-GmbH & Co. KG nach Übertragung des Grundstücks auf die B-GmbH & Co. KG in die C-GmbH & Co. KG ein.



Konsequenzen für §§ 20, 24 UmwStG?

Lösung nach der Finanzverwaltung:

- Nach früherem Verständnis konnte hier auch der Gesamtplan einer steuerneutralen Einbringung entgegenstehen (BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Rn. 7).
- Ebenso BMF v. 11.11.2011 (UmwStE) Rn. 20.07: „Werden z. B. funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen, ist die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen (BFH vom 11. 12. 2001, VIII R 23/01, BStBl 2004 II S. 474, und BFH vom 25. 2. 2010, IV R 49/08, BStBl II S. 726).“
- **Fortgeltung** nach Finanzverwaltung? (Umkehrschluss BMF v. 20.11.2019 a.a.O. Rn. 40).
- Explizit **OFD Frankfurt v. 10.5.2021**, juris: „Durch dieses Schreiben wird das BMF-Schreiben vom 11.11.2011 (BStBl I, 1314) nicht geändert. Die Rn. 20.07 und 24.03 UmwStE sind weiter anzuwenden.“

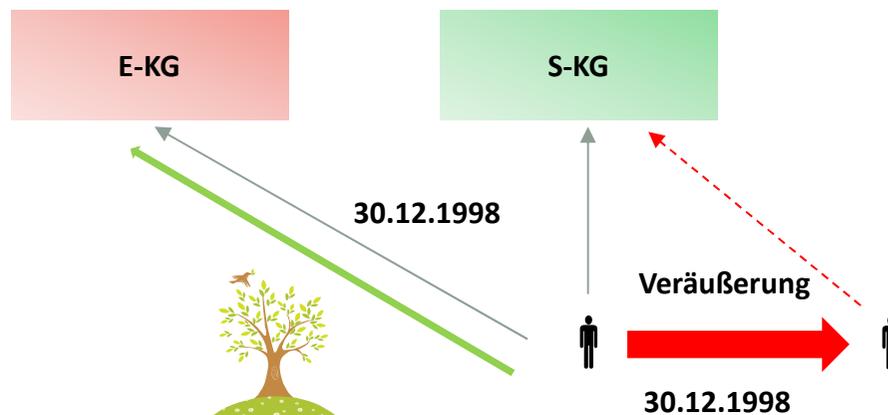
Konsequenzen für §§ 20, 24 UmwStG?

- Folglich müssten die stillen Reserven des eingebrachten (Teil-) Mitunternehmerteils als laufender, nicht begünstigter Gewinn versteuert werden.
- Überzeugender ist, die neunten Grundsätze zu § 6 Abs. 3 EStG auch auf die §§ 20, 24 UmwStG zu erstrecken (ebenso *Binder/Riedel* DB 2020, 1587 (1590)).

Konsequenzen für § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG?

Sachverhalt (BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13):

Die Kläger waren zu insgesamt 60% Gesellschafter (im Folgenden: Altgesellschafter) der S-KG. Mit notariellem Vertrag vom 29.12.1998 brachten die Altgesellschafter einen Teil der Grundstücke, die sie zuvor im Sonderbetriebsvermögen bei der S-KG gehalten hatten, zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der S-KG ein. Die übrigen Grundstücke der Altgesellschafter, die im Sonderbetriebsvermögen bei der S-KG mit einem Buchwert von insgesamt 1,832 Mio. DM bilanziert waren, sollten ausweislich des Gesellschafterbeschlusses vom 12.12.1998 in das Sonderbetriebsvermögen der E-KG übertragen werden. Am 30.12.1998 veräußerten die Altgesellschafter ihre Anteile an der S-KG an den bisherigen Mitgesellschafter D.



Konsequenzen für § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG?

Entscheidung des BFH:

- Der **Gesetzeszweck der §§ 16, 34 EStG** wird verfehlt, wenn dem Veräußerer nach der Veräußerung noch stille Reserven verbleiben oder im Zusammenhang mit der Veräußerung Wirtschaftsgüter ohne Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.
- Dem Zweck der Regelung widerspricht es aber nicht, wenn der Veräußerer nur Betriebsvermögen zurückbehalten oder anderweitig übertragen hat, in dem per Saldo keine stillen Reserven enthalten waren.
- Denn auch in diesem Fall ist sichergestellt, dass alle vorhandenen stillen Reserven zusammengeballt mit der Anteilsveräußerung aufgedeckt werden und damit von dem Steuerpflichtigen zu versteuern sind.

Umsetzung durch die FinVerw:

- BMF v. 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O. Rz. 16.

Konsequenzen für § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG?

Praxishinweise:

- Kritisch im Hinblick auf § 16 Abs. 4 EStG *Werthebach* DStR 2020, 6 (9).

VI. Einbringung von Sachgesamtheiten nach § 24 UmwStG

Gestaltungshinweise zu § 24 UmwStG

- **Problembereich: Zuzahlungen an Altgesellschafter**
- Leistet ein eintretender Gesellschafter statt einer (Bar- oder Sach-)Einlage in das Gesamthandsvermögen der erweiterten Gesellschaft eine Ausgleichszahlung an die Altgesellschafter, erhalten die Altgesellschafter für die „Einbringung“ ihres Betriebsvermögens nicht nur Gesellschaftsrechte an der neuen Personengesellschaft, sondern darüber hinaus noch eine Zuzahlung
- In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass die einbringenden Altgesellschafter
- Eigentumsanteile an den Wirtschaftsgütern veräußern (Einbringung auf fremde Rechnung) und nur die ihnen verbleibenden Eigentumsanteile – für eigene Rechnung – nach § 24 Abs. 1 UmwStG in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft einbringen

Gestaltungshinweise zu § 24 UmwStG

- **Problembereich: Zuzahlungen an Altgesellschafter**
- **Fallgruppen schädlicher Zuzahlungen:**
 - Zahlung wird an einen von dem Einbringenden bestimmten Empfänger (z.B. Gläubiger) geleistet
 - Zahlung gelangt auf das Bankkonto der aufnehmenden Gesellschaft, wird aber kurzfristig von dem Einbringenden entnommen
 - Mit der Zahlung wird eine zugunsten des Einbringenden begründete Verbindlichkeit der Gesellschaft getilgt
 - Gutschrift der Zuzahlung erfolgt auf einem Darlehenskonto des Einbringenden
 - Einbringender erhält einen festen und entnehmbaren „Vorabgewinn“, der nicht durch Gesellschafterleistungen zu rechtfertigen ist

Gestaltungshinweise zu § 24 UmwStG

- **Problembereich: Sonstige Gegenleistungen**

- Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015 wurde das Thema „sonstige Gegenleistungen“ bei den Einbringungen nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG neu geregelt

- Wortlaut des § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG lautet wie folgt:

„Abweichend von Satz 1 kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert im Sinne des Satzes 1, angesetzt werden, soweit

1. das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und

2. der gemeine Wert von neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten sonstigen Gegenleistungen

a) 25 Prozent des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder

b) 500 000 Euro, höchstens jedoch den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens,

nicht übersteigt.“

Gestaltungshinweise zu § 24 UmwStG

- **Problembereich: Sonstige Gegenleistungen**
 - Begriff der sonstigen Gegenleistung noch nicht im Erlasswege geklärt
 - **Erfasst:** Guthaben auf Verrechnungskonten, Darlehen, Pensionsansprüche, Geldzahlungen sowie typisch stille Beteiligungen
 - **Nicht erfasst:**
 - Einräumung einer atypisch stillen Gesellschaft neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten (Doppeleinbringung)
 - Gegenbuchungen auf dem Kapitalkonto II, wenn dieses Eigenkapitalcharakter hat
 - Gleiches gilt für Buchungen auf dem Kapitalrücklagekonto
 - **Offen:** sonstige Gegenleistungen von Seiten Dritter; nicht bilanzierungsfähige, schuldrechtliche Absprachen

Gestaltungshinweise zu § 24 UmwStG

- **Problembereich: Sonstige Gegenleistungen**

- **Gestaltungsfragen:**

- Zur Vermeidung gewinnrealisierender sonstiger Gegenleistungen kann erwägenswert sein, Wirtschaftsgüter des einzubringenden Betriebsvermögens nicht zum Gegenstand der Einbringung zu machen
- Zurückbehaltung von Forderungen erscheint unproblematisch, weil sie keine wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen und bis zum Einzug Betriebsvermögen bleiben
- Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist ebenfalls unproblematisch, wenn es sich um eine Einbringung in eine Personengesellschaft handelt und die Wirtschaftsgüter deren Sonderbetriebsvermögen werden
- In anderen Fällen kann an eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gedacht werden

Gestaltungshinweise zu § 24 UmwStG

- **Problembereich: Vorabgewinn-Modelle**

- BFH-Urteil vom 27.10.2015 – VIII R 47/12

- In einem obiter dictum führt der BFH aus, dass er selbst im Fall einer gewinnabhängig entstehenden Kaufpreisforderung ein Veräußerungsentgelt für die Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils sehen würde
- Trotz Veröffentlichung des BFH-Urteils im Bundessteuerblatt werden die Aussagen des BFH in seinem obiter dictum von der Finanzverwaltung nicht angewendet
- Es bleibt damit dabei, dass ein Vorabgewinnmodell dann anzuerkennen ist, wenn die Höhe des Vorabgewinnanteils nicht betragsmäßig festgeschrieben ist
- Beispiele für schädliche und unschädliche Modelle: Arbeitsunterlage

VII. Realteilung von Personengesellschaften

Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG

Rechtsrahmen:

- Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden (**Grundtatbestand nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG**).
- Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung (**Sperrfristregelung nach § 16 Abs. 3 S. 4 EStG**).

Realteilung nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG

- **Körperschaftsteuerklausel nach § 16 Abs. 3 S. 5 EStG.**

Sinn und Zweck der Realteilung:

- Gewährleistung der Steuerneutralität bei Umstrukturierungen.

Vorteile gegenüber § 6 Abs. 5 EStG:

- Vorrang der § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG vor § 6 Abs. 5 EStG (BMF v. 8.12.2011 a.a.O. Rn. 37 – auch bei unechter Realteilung (?))
- Keine Gefährdung der Steuerneutralität bei Mitübertragung von **Verbindlichkeiten** (*Riedel* GmbHR 2019, 221 (223));
- Restriktive Voraussetzungen der **Sperrfristregelung** nach § 16 Abs. 3 S. 3 EStG gegenüber § 6 Abs. 5 S. 4 EStG (*Riedel* GmbHR 2019, 221 (223)).

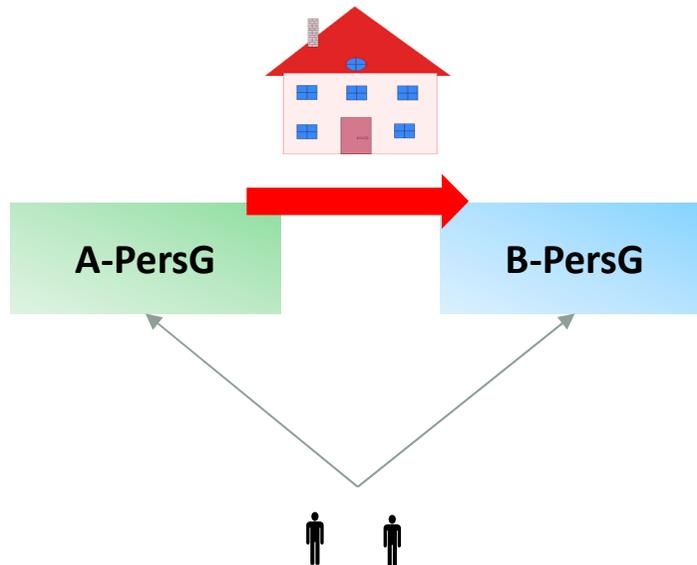
Meilensteine der Realteilung:

- **Einführung** durch das **StEntlG 1999 ff.** (zuvor § 24 UmwStG analog)
- Entscheidung des **BFH v. 17.9.2015 a.a.O.:** *„Eine Realteilung kann auch dann vorliegen, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird.“*
- So dann auch **BMF v. 20.12.2016; a.A.** noch **BMF v. 28.2.2006**, BStBl. I 2006, 228.
- Kommt § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG auch bei einer **Zuteilung von Einzelwirtschaftsgütern** zur Anwendung? (**BFH v. 20.3.2017 – IV R 11/15: ja; BMF v. 20.12.2016, BStBl. I 2017, 36: Nein**)
- Anders jetzt **BMF v. 19.12.2018 a.a.O.:** Grds. Anerkennung der neuen Rspr. „Fall der unechten Realteilung“.
- **Offene Fragen** sind allerdings geblieben...

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 1 (Schwestergesellschaften):

Ein Wirtschaftsgut der A-PersG soll steuerneutral auf die B-PersG übertragen werden.



- Nach BMF v. 19.12.2018, BStBl. I 2019, 6 Rn. 12 nicht möglich.
- Alternativ: **Einbringungs- und Realteilungsmodell:**
 - Bei diesem Modell werden die jeweiligen Mitunternehmeranteile zunächst in neu gegründete GmbH & Co. KGs der bisherigen Gesellschafter nach § 24 UmwStG eingebracht, so dass diese Mitunternehmer der Gesellschaft werden.
 - Sodann wird die alte Personengesellschaft nach § 16 Abs. 3 S. 2 EStG realgeteilt.
 - Nach Auffassung des BFH (v. 16.12.2015 – IV R 8/12 , BStBl. II 2017, 766) steht die vorherige Einbringung der Anteile an der Mitunternehmerschaft in andere Personengesellschaften einer Realteilung der Mitunternehmerschaft mit Buchwertfortführung nicht entgegen, wenn an den anderen Personengesellschaften vermögensmäßig nur die Personen beteiligt sind, die zuvor auch an der Mitunternehmerschaft vermögensmäßig beteiligt waren.
 - Die Finanzverwaltung wendet die Rspr. an.

Beispiel 2 (Anwendungsfälle der Gesamtplanrechtsprechung):

A, B und C sind zu gleichen Teilen Mitunternehmer eines aus zwei Teilbetrieben (TB) bestehenden Gewerbebetriebs. TB 1 hat einen Wert von 2 Mio. € und einen Buchwert von 200.000 €. TB 2 hat einen Wert von 1,6 Mio. € und einen Buchwert von 160.000 €. C scheidet im Rahmen einer „unechten“ Realteilung aus der Mitunternehmerschaft aus, die im Übrigen durch A und B fortgeführt wird. C erhält den TB 1. A und B behalten den TB 2. Außerdem zahlt C an A und B eine Abfindung von 800.000 €.

Bilanz der ABC-PersG (vor Realteilung)

TB 1	200 T€ (2.000 T€)	Kapital A	120 T€ (1.200 T€)
TB 2	160 T€ (1.600 T€)	Kapital B	120 T€ (1.200 T€)
		Kapital C	120 T€ (1.200 T€)
	360 T€ (3.600 T€)		360 T€ (3.600 T€)

Lösung:

- C stehen bei der Realteilung wertmäßig 1,2 Mio. € (1/3 von 3,6 Mio. €) zu.
- Da er aber 2 Mio. € erhält, also 800.000 € mehr, zahlt er diesen Betrag für 8/20 (40% von 2 Mio. € = 800.000 €) des Teilbetriebsvermögens 1, das er mehr erhält. C erwirbt also 12/20 des Teilbetriebsvermögens 1 unentgeltlich und 8/20 entgeltlich.
- Auf diese 8/20 entfällt ein Buchwert von 80.000 €, so dass C die Aktivwerte um 720.000 € (800.000 € Abfindung abzgl. anteiligem Buchwert von 80.000 €) aufstocken muss und **A und B einen als laufenden Gewinn zu versteuernden Veräußerungsgewinn von 720.000 €** (800.000 € Abfindung ./. 80.000 € anteiliger Buchwert) zu versteuern haben.
- Vgl. zur Behandlung des Spitzenausgleichs im übrigen **BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 16 ff.**).

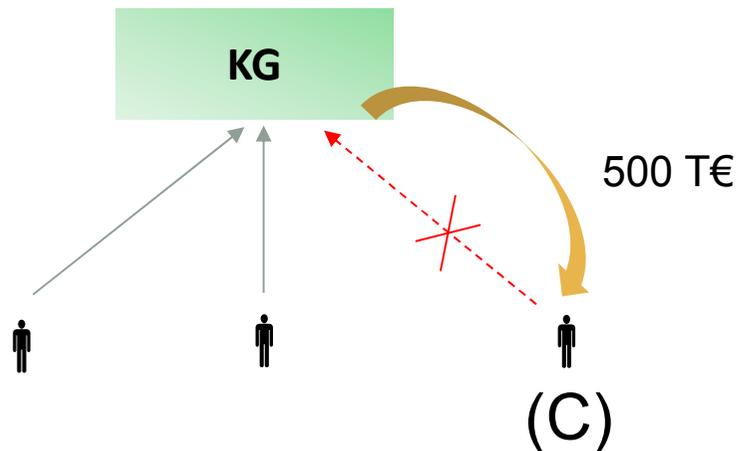
Einzelne Gestaltungsszenarien

- **Gestaltungsidee:** C leistet vor Realteilung einen entsprechenden Ausgleichsbetrag in das Gesamthandsvermögen und scheidet erst im Anschluss aus der Gesellschaft aus (sog. **Einlagemodell**).
- Bisherige Behandlung § 42 AO iVm **Gesamtplanrechtsprechung**.
- Hat sich diese Sichtweise erledigt? Folgewirkung aus **BMF 20.11.2019 und 5.5.2021 a.a.O.?** (vgl. hierzu auch *Riedel* GmbHR 2019, 221 (226)).

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 3 (Geldabfindung und unechte Realteilung):

C scheidet aus einer KG aus und erhält eine Barabfindung iHv. 500.000 €. Das Kapitalkonto des C weist einen Betrag von 100.000 € aus. Die Barabfindung wird von C in einem Betriebsvermögen (wie von vornherein geplant) weitergenutzt.



Einzelne Gestaltungsszenarien

- Früher ganz h.M. **Sachwertabfindung:** Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG;
- Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG auf die **unechte Realteilung** (s.o.): Steuerneutrales Ausscheiden unabhängig von der Höhe des Kapitalkontos.

- Unechte Realteilung auch bei **ausschließlicher Abfindung in Geld?**
 - Dafür bspw. *Stenert* DStR 2017, 1785: Auch Geld ist ein Wirtschaftsgut
 - Dagegen [BMF v. 19.12.2018, a.a.O., Rz. 3.](#)

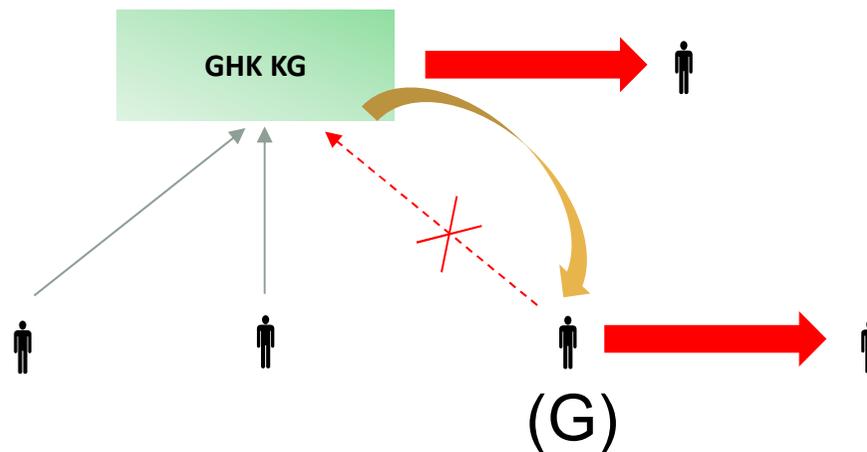
- Unechte Realteilung bei Abfindung **auch in Geld?**
- Geltung von [BMF v. 19.12.2018, a.a.O., Rz. 3?](#)
- Gestaltungsmöglichkeit: Mitübertragung von WG/Teilbetrieben.

Einzelne Gestaltungsszenarien

- Unechte Realteilung bei Abfindung **anderer unwesentlicher WG?** (hierzu auch HHR/*Kulosa* § 16 Rn. 543 ff.).
- Geht man von einer unechten Realteilung aus, ist § 16 Abs. 3 S. 3 EStG (**Sperrfristregelung**) nicht anwendbar, da Geld kein wesentliches Wirtschaftsgut in diesem Sinne ist.

Beispiel 4 (Folgen der Sperrfristregelung):

Im Zuge einer unechten Realteilung hat G ein wesentliches Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen der GHK-KG in sein Betriebsvermögen übertragen bekommen. Innerhalb der drei Jahre (Sperrfrist) veräußert sowohl die GHK-KG ein wesentliches Wirtschaftsgut als auch G das auf ihn übertragende Wirtschaftsgut an einen Dritten.



Veräußerung durch GHK-KG:

- Veräußerung seitens der GHK-KG führt nicht zur Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG (so [BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 25](#)).
- Aufgedeckte stille Reserven sind von H und K zu versteuern.

Veräußerung durch G:

- Im Fall der „unechten“ Realteilung ist bei dem ausgeschiedenen Mitunternehmer bei der Ermittlung des Gewinnes i. S. v. § 16 Absatz 2 EStG rückwirkend der **gemeine Wert des Wirtschaftsgutes** anzusetzen ([BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 31](#)).
- Zudem entsteht auf Ebene der Mitunternehmerschaft ein **laufender Gewinn** mit der Folge, dass insoweit die Buchwerte der Wirtschaftsgüter der verbleibenden Mitunternehmerschaft aufzustocken sind ([BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 31](#)).

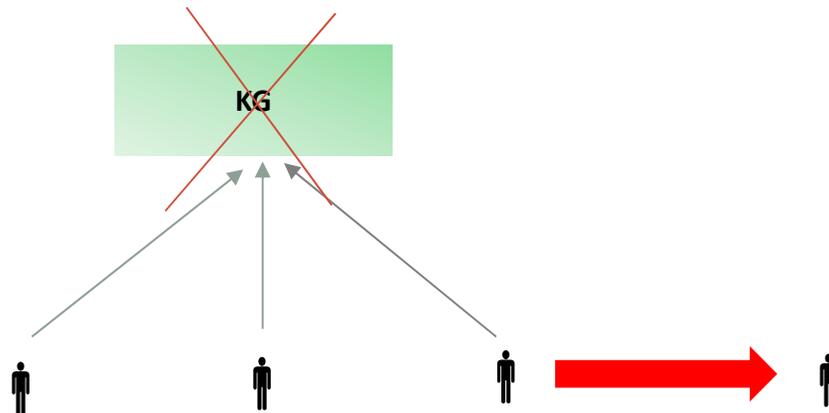
Einzelne Gestaltungsszenarien

- Möglichkeiten der **vertraglichen Zuweisung des Gewinns** an den ausgeschiedenen Gesellschafter) (hierzu ausführlich *Dorn/Müller* DStR 2019, 726).
- Zur Zuweisung bei der **echten Realteilung** vgl. [BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 29](#).

Einzelne Gestaltungsszenarien

Beispiel 5 (Folgen der Sperrfristregelung):

Nach einer Realteilung wird eine wesentliche Betriebsgrundlage durch einen (ehemaligen) Gesellschafter veräußert (vgl. im Einzelnen FG Sachsen-Anhalt v. 11.4.2019 – 1 K 1280/15, EFG 2020, 716).



Einzelne Gestaltungsszenarien

- Entsteht bei einer (echten) Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter auf den Realteiler übertragen wurden, infolge einer Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen innerhalb der Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ein (Aufgabe-)Gewinn, ist dieser allen (ehemaligen) Gesellschaftern nach dem gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen (**FG Sachsen-Anhalt v. 11.4.2019 – 1 K 1280/15, EFG 2020, 716**).
- **A.A.** z.B. Sieker in Lademann, EStG, § 16 Rz. 585: Analoge Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 8 EStG.
- Im Grds. gleiche Ansicht [BMF v. 19.12.2018 a.a.O. Rn. 29](#). Allerdings vertragliche Zuordnung zum veräußernden bzw. entnehmenden Gesellschafter möglich.

Tarifbegünstigung eines Aufgabegewinns bei einer echten Realteilung – BFH v. 15.1.2019 – VIII R 24/15

- Die **tarifbegünstigte Besteuerung** eines durch eine echte Realteilung einer Sozietät ausgelösten Aufgabegewinns gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die **wesentlichen** vermögensmäßigen **Grundlagen** seiner bisherigen freiberuflichen Tätigkeit aufgibt.
- Hieran fehlt es, wenn er den ihm im Rahmen der Realteilung zugewiesenen Mandantenstamm dergestalt verwertet, dass dieser geplant auf eine GbR, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, übergeht und er in einem zweiten Schritt gegen Abfindung aus dieser GbR ausscheidet.
- Dass der Realteiler im Ergebnis die freiberufliche Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis zeitnah einstellt, genügt in diesem Fall nicht für die Gewährung der Tarifbegünstigung.

Formeller Bilanzzusammenhang bei Realteilung

Problemstellung:

- Grundsätzlich sind **fehlerhafte Bilanzansätze** im Fehlerjahr und in den nachfolgenden Bilanzen zu berichtigen.
- Ist dies nicht möglich (weil z.B. die Festsetzungsfrist für dieses Jahr abgelaufen ist), ist nach den **Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs** die Schlussbilanz des ersten noch offenen Jahres zu berichtigen.
- **Ausnahmen** von diesem Grundsatz sind jedoch anerkannt.

Entscheidung des BFH (v. 20.10.2015 – VIII R 33/13):

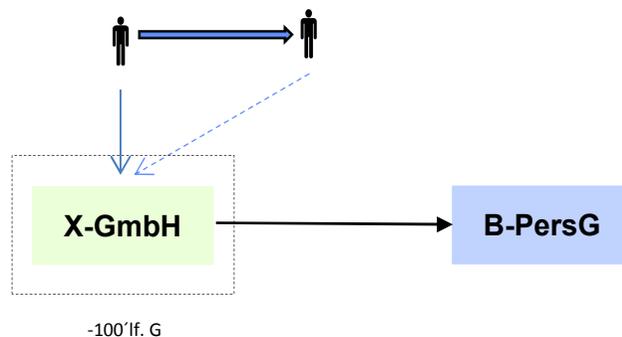
- Die Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs gelten auch, wenn die Besteuerung der bisher nicht erfassten Gewinne aufgrund der Buchwertfortführung lückenlos gesichert ist.

VIII. Sonstige Gestaltungsszenarien

§ 8d KStG und Personengesellschaften – BMF-Schreiben vom 18.3.2021

Stand:

- Körperschaften können über § 8d KStG in Fällen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG den Untergang von Verlusten verhindern.
- Allerdings sind die sehr restriktiven Voraussetzungen des § 8d KStG zu beachten:
 - Körperschaft darf nicht zu Beginn des dritten VZ, der dem VZ des schädlichen Beteiligungserwerbs vorgelagert ist, an einer Mitunternehmerschaft beteiligt gewesen sein (§ 8d Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG);
 - Körperschaft darf sich in der Folgezeit nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligen (§ 8d Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 KStG).



§ 8d KStG und Personengesellschaften – BMF-Schreiben vom 18.3.2021

- **BMF-Schreiben vom 18.3.2021:**
 - Mitunternehmerschaften in diesem Sinne sind sowohl Mitunternehmerschaften i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG (einschließlich atypisch stiller Beteiligungen) als auch gewerblich infizierte sowie gewerblich geprägte Personengesellschaften i. S. d. § 15 Absatz 3 Nummer 1 und 2 EStG (Tz. 32)
 - Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stellt unabhängig von ihrer Höhe oder ihrer wirtschaftlichen Bedeutung ein schädliches Ereignis dar (z. B. Beteiligung als Komplementär- GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung) (Tz. 33).
 - **Vermögensverwaltende Personengesellschaften** und **typisch stille Beteiligungen** stellen keine Mitunternehmerschaften dar und werden dementsprechend von § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 KStG nicht erfasst (Tz. 34).
 - Eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft stellt allerdings ein schädliches Ereignis i. S. d. § 8d Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 KStG dar, wenn das Halten von Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften eine solche Bedeutung bei der beteiligten Verlustkörperschaft einnimmt, dass darin ein weiterer **selbstständiger Geschäftsbetrieb** zu sehen ist (Tz. 35)

Übergang eines Gewerbeverlustes gem. § 10a GewStG von einer KapG auf eine PersG? – BFH v. 17.1.2019 – III R 35/17

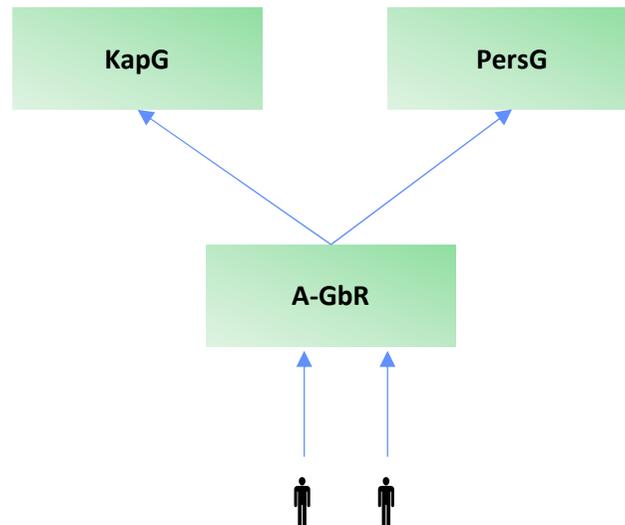
Problemstellung:

- Aufgrund der bis einschließlich 2008 geltenden GewStR 1998 war bei einer Einbringung des Betriebs einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft der Übergang eines Gewerbeverlustes möglich (vgl. Abschn. 68 Abs. 4 S. 6 i.V.m. Abs. 2 GewStR 1998).
- Die GewStR 2009 enthalten keine vergleichbare Regelung.
- Zunächst bestanden nach Ansicht des Finanzministeriums NRW keine Bedenken, die früheren Grundsätze vorerst fortzuführen (Erlass v. 11.6.2010 – G 1310 – 10 – V B 1, FR 2010, 634, Buchst. h).
- Erst im Verwaltungserlass vom 27.1.2012 in FR 2012, 238 änderte das Finanzministerium NRW für Erhebungszeiträume ab 2009 seine Rechtsauffassung und stellte klar, dass ein Übergang des Gewerbeverlustes von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft nicht in Betracht komme.
- Position des BFH blieb unklar.

Gewerbliche Abfärbung bei Personengesellschaften – Erlass der obersten Finanzbehörden v. 1.10.2020

Sachverhalt (nach BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16):

An der (originär vermögensverwaltenden) X-PersG sind die Gesellschafter A und B beteiligt. Die X-PersG hält neben Beteiligungen an Kapitalgesellschaften auch in einem „ganz geringfügigem“ Umfang eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft.



Gewerbliche Abfärbung bei Personengesellschaften – Erlass der obersten Finanzbehörden v. 1.10.2020

Entscheidung des BFH:

- Bei § 15 Abs. 3 Nr. 1 Hs. 2 EStG ist keine Bagatellgrenze anzuwenden.
- Die Abfärbung hat keine gewerbsteuerliche Relevanz.

Stellungnahme der Finanzverwaltung:

- Urteil ist nicht allgemein anzuwenden (**Erlass der obersten Finanzbehörden v. 1.10.2020**)

Praxishinweise:

- Die nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG zugewiesenen Einkünfte erhöhen den Gewerbeertrag (aber Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG);
- Gesetzgeberische Reaktion nicht auszuschließen.

Gewährung von Gesellschaftsrechten bei einer Buchung auf dem Kapitalkonto II?

Sachverhalt (nach BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14):

Der A – Kommanditist einer GmbH & Co. KG – hatte vor 2009 ein Kiesvorkommen unter einem Teil seiner Flächen entdeckt. Ende 2009 brachte er un bebauten Grundbesitz mit dem dort befindlichen Kiesvorkommen in die KG ein. Die KG bilanzierte das Grundstück und das Kiesvorkommen als Anlagevermögen und schrieb den Gegenwert des Kiesvorkommens in vollem Umfang dem Kapitalkonto II des A gut. In ihrer Gewinnermittlung für das Streitjahr (2011) nahm sie erfolgswirksam eine Absetzung für Substanzverringerung (AfS) auf das aktivierte Kiesvorkommen vor. Das Finanzamt berücksichtigte keine AfS. Das FG Niedersachsen entschied, die KG sei zu einer aufwandswirksamen Vornahme von AfS nach § 7 Abs. 6 EStG nicht berechtigt gewesen, weil sie das Kiesvorkommen durch Einlage erhalten habe.

Problemstellung:

- Gewährung von Gesellschaftsrechten bei der Buchung auf dem **Kapitalkonto II?**

Gewährung von Gesellschaftsrechten bei einer Buchung auf dem Kapitalkonto II?

Entscheidung des BFH:

Kapitalkonto II verkörpert regelmäßig keine Gesellschaftsrechte.

Praxisrelevanz im Hinblick auf:

- § 7 Abs. 6 EStG
- Einbringung aus dem Privatvermögen
- Fälle nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG i.V.m. § 6b EStG
- § 24 UmwStG

▪ Praxisfolgen/-fragen:

- Die **FinVerw** hat sich zwischenzeitlich der Position des BFH angeschlossen (BMF v. 26.7.2016, BStBl. I 2016, 684; anders früher);

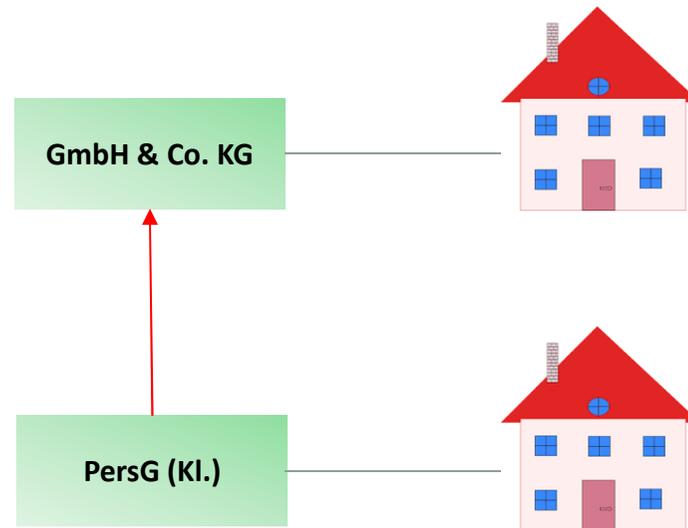
Gewährung von Gesellschaftsrechten bei einer Buchung auf dem Kapitalkonto II?

- **Übergangsregelung** vorgesehen (vgl. BMF v. 26.7.2016, BStBl. I 2016, 684)
- Offen: Buchung auf einem KapK I und gleichzeitig KapK II bzw. Ges. Geb. RK (entgeltlicher oder teilentgeltlicher Vorgang?)
- Offen: Was sind Gesellschaftsrechte? («insbesondere Gewinnbezugsrechte»)
- Offen: Kann der zu 100%-beteiligte Gesellschafter noch Gesellschaftsrechte erhalten?

§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Beteiligung an einer Personengesellschaft

Sachverhalt (BFH v. 27.6.2019 – IV R 44/16):

Die Klägerin ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die in den Streitjahren (1999 bis 2003) eigenen Grundbesitz verwaltete und nutzte. Darüber hinaus war sie Gesellschafterin einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, die ebenfalls eigenen Grundbesitz verwaltete und nutzte. Dieser Tochterpersonengesellschaft wurde die erweiterte Kürzung bei der Gewerbesteuer (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) gewährt.



§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Beteiligung an einer Personengesellschaft

Entscheidung des BFH:

- Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. die Nachweise in BFH v. 27.6.2019 – IV R 44/16) verstößt die Beteiligung eines grundstücksverwaltenden, dem Grunde nach gewerbsteuerpflichtigen Unternehmens an einer ebenfalls grundstücksverwaltenden, gewerblich geprägten Personengesellschaft gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.
- Denn das Halten einer solchen Beteiligung gehöre nicht zum Katalog der prinzipiell unschädlichen Tätigkeiten in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.
- Dies stehe im Gegensatz zur Beteiligung an einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft. Für diese habe der Große Senat des BFH entschieden, dass der nach **§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO** dem Gesellschafter zuzurechnende Grundbesitz als „eigener“ i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anzusehen sei (BFH v. 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262)

§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Beteiligung an einer Personengesellschaft

Entscheidung des BFH (v. 6.6.2019 – IV R 26/14):

Einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegenden Gesellschaft ist die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist.

Hinweis:

Anschluss an Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBI II 2019, 262.

Tarifbegünstigung bei Übertragung an eine Schwesterpersonengesellschaft

Problemstellung:

- Wird ein Mitunternehmeranteil veräußert, kann der Gewinn grundsätzlich nach § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG begünstigt zu besteuern sein.

Sachverhalt (nach BFH v. 10.3.2016 – IV R 22/13):

Die Kläger waren zu insgesamt 60 % Gesellschafter der S-KG. Mit notariellem Vertrag vom 29.12.1998 brachten die Altgesellschafter einen Teil der Grundstücke, die sie zuvor im SBV bei der S-KG gehalten hatten, zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der S-KG ein. Die übrigen Grundstücke der Altgesellschafter, die im SBV bei der S-KG mit einem Buchwert von insgesamt 1,832 Mio. DM bilanziert waren, sollten ausweislich des Gesellschafterbeschlusses vom 12.12.1998 in das SBV der E-KG übertragen werden.

Tarifbegünstigung bei Übertragung an eine Schwesterpersonengesellschaft

Am 30.12.1998 veräußerten die Altgesellschafter ihre Anteile an der S-KG an den bisherigen Mitgesellschafter D.

Entscheidung des BFH a.a.O.:

- Der Gesetzeszweck der §§ 16, 34 EStG wird verfehlt, wenn dem Veräußerer nach der Veräußerung noch stille Reserven verbleiben oder im Zusammenhang mit der Veräußerung Wirtschaftsgüter ohne Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind.
- Dem Zweck der Regelung widerspricht es aber nicht, wenn der Veräußerer nur Betriebsvermögen zurückbehalten oder anderweitig übertragen hat, in dem per Saldo keine stillen Reserven enthalten waren. Denn auch in diesem Fall ist sichergestellt, dass alle vorhandenen stillen Reserven zusammengeballt mit der Anteilsveräußerung aufgedeckt werden und damit von dem Steuerpflichtigen zu versteuern sind.

Problemstellung:

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (zuletzt BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15 und v. 12.2.2015 - IV R 29/12) gilt zwischen der Gesamthandsbilanz (Steuerbilanz) und der Sonderbilanz eine korrespondierende Bilanzierung.

Beispiel:

A ist Gesellschafter A-GmbH & Co. KG. Er hat dieser ein jährlich mit 5% zu verzinsendes Fälligkeitsdarlehen i.H.v. 100.000 € gewährt. Da dieses Darlehen wegen der dauerhaft schlechten finanziellen Situation der Gesellschaft uneinbringlich geworden ist, soll die Darlehensforderung in der Sonderbilanz auf den Teilwert abgeschrieben werden.

Die Verbindlichkeit ist in der Steuerbilanz weiterhin in voller Höhe zu passivieren (Vorsichtsprinzip). Ausgehend vom Korrespondenzprinzip muss dann auch die Forderung in der Sonderbilanz in voller Höhe aktiviert bleiben.

Entscheidung des BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15:

- Eine korrespondierende Bilanzierung der Darlehensforderung eines Personengesellschafters in dessen Sonderbilanz und in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft endet mit dem Ausscheiden des Gesellschafters aus der Gesellschaft. Ab diesem Zeitpunkt verliert die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit der Gesellschaft ihre Funktion als funktionales Eigenkapital und stellt entsprechend ihrem Bilanzausweis Fremdkapital dar.
- Die korrespondierende Bilanzierung endet ebenfalls, wenn der Erwerber des Mitunternehmeranteils auch die Gesellschafter-Darlehensforderung erwirbt. In der Sonderbilanz des Neugesellschafters ist die Forderung mit dessen Anschaffungskosten zu aktivieren. Demgegenüber ist die Darlehensverbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz in unveränderter Höhe auszuweisen.

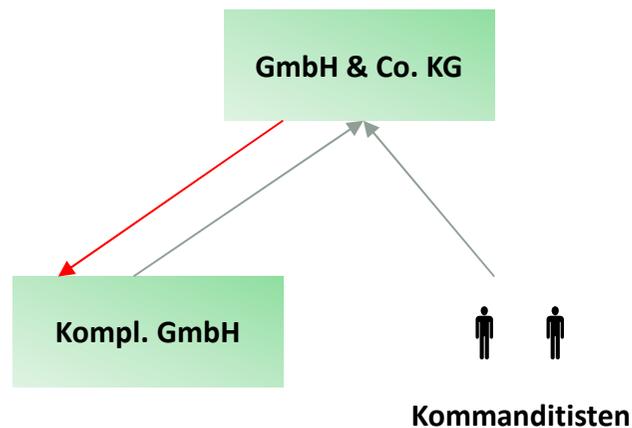
Korrespondierende Bilanzierung

Praxishinweis:

Zu weitergehenden **Gestaltungsmöglichkeiten** vgl. *Herbst/Stegemann*
DStR 2017, 2081.

Problemstellung:

- Bei einer **Einheits-GmbH & Co. KG** halten nicht die Kommanditisten, sondern die KG selbst die Anteile an der Komplementär GmbH.



- Zu verschiedenen Fragen der notariellen **Beratungs- und Gestaltungspraxis** einer Einheits-GmbH & Co. KG vgl. *Bonin RNotZ 2017, 1 ff.*

- **Vorteile:** Gewährleistung eines einheitlichen Unternehmenswillens in beiden Gesellschaften; bei der Übertragung des Unternehmens ist lediglich die Abtretung der Kommanditanteile notwendig;
- **Nachteile:** Komplementär-GmbH übt selbst Rechte an ihren eigenen Anteilen aus -> Interessenkollisionen;
- **Gestaltungsmöglichkeiten:**
 - Beiratslösung;
 - Vollmachtlösung;
 - Gesonderte Zuweisung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis.

Sachverhalt (BFH v. 13.7.2017 - IV R 42/14):

Im Streitfall lag eine nicht originär gewerblich tätige Einheits-GmbH & Co. KG vor. Den Kommanditisten wurden unmittelbar die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse zur Stimmrechtsausübung an den Anteilen an der Komplementär GmbH gesellschaftsvertraglich zugewiesen.

Entscheidung des BFH (BFH v. 13.7.2017 - IV R 42/14):

- Die Zuweisung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse zur Stimmrechtsausübung an den Anteilen an der Komplementär GmbH ist gesellschaftsrechtlich zulässig.
- § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (**gewerbliche Prägung**) verlangt, dass nur die persönlich haftenden Kapitalgesellschaften zur Geschäftsführung befugt sind.

-
- Zuweisung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse zur Stimmrechtsausübung an den Anteilen an der Komplementär GmbH steht der Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht entgegen.
 - ist im **BStBl. II 2017, 1126** veröffentlicht worden.

Inhalt (BMF v. 26.8.2019, BStBl. I 2019, 870):

- Investitionsabzugsbeträge können sowohl vom **gemeinschaftlichen Gewinn** als auch vom **Sonderbetriebsgewinn** eines Mitunternehmers abgezogen werden.
- Bei der **Prüfung des Größenmerkmals** im Sinne von § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a EStG sind das Gesamthandsvermögen und die Sonderbetriebsvermögen unter Berücksichtigung der Korrekturposten in den Ergänzungsbilanzen zusammenzurechnen.
- Im Bereich des gemeinschaftlichen Gewinns einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge können auch für begünstigte Investitionen eines ihrer Gesellschafter oder Gemeinschaftler im **Sonderbetriebsvermögen** verwendet und dem entsprechenden Sonderbetriebsgewinn außerbilanziell hinzugerechnet werden (BFH v. 15.11.2017, BStBl. II 2019, 466).

Inhalt

- Entsprechendes gilt für im Bereich des Sonderbetriebsgewinns eines Gesellschafters oder Gemeinschafters beanspruchte Investitionsabzugsbeträge bei begünstigten **Investitionen im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft** oder Gemeinschaft sowie für im Bereich des Sonderbetriebsgewinns eines Gesellschafters oder Gemeinschafters beanspruchte Investitionsabzugsbeträge bei begünstigten Investitionen eines anderen Gesellschafters oder Gemeinschafters im Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft.
- Die Anschaffung eines begünstigten Wirtschaftsgutes liegt nicht vor, wenn ein Gesellschafter oder Gemeinschaftler ein Wirtschaftsgut von der Personengesellschaft oder Gemeinschaft erwirbt oder die Personengesellschaft oder Gemeinschaft oder ein anderer Gesellschafter oder Gemeinschaftler ein Wirtschaftsgut erwirbt, **das zuvor zum Sonderbetriebsvermögen** eines Gesellschafters oder Gemeinschafters gehörte, da in diesen Fällen das Wirtschaftsgut bereits vor der Anschaffung dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen war.

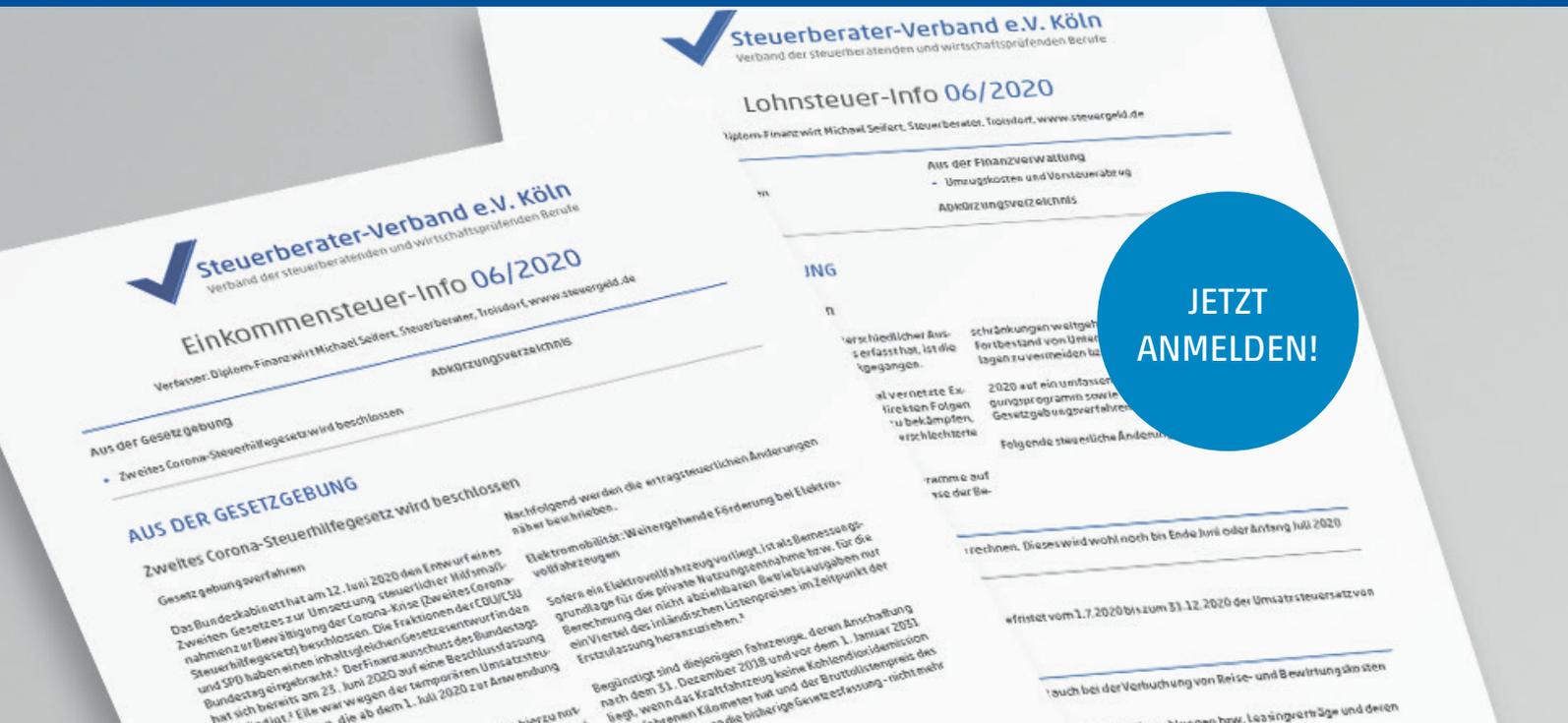
Gestaltungsfragen im Kontext des § 7g EStG

Hinweis

- Vgl. auch die ursprüngliche Anregung des BR zur **Ergänzung des § 7g Abs. 7 EStG** durch das **JStG 2019** (siehe oben).

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!**

Die Info-Newsletter



Für Steuerberater und Mitarbeiter bietet der Steuerberater-Verband e.V. Köln einen besonderen Service: Die Newsletter „Lohnsteuer-Info“ und „Einkommensteuer-Info“, die jeweils monatlich exklusiv für Mitglieder und deren Mitarbeiter erscheinen.

Das Lohnsteuerrecht und das Einkommensteuerrecht sind kompliziert und detailliert. Fortdauernd sind Änderungen aus der Gesetzgebung, der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung zu beachten. Hier helfen die neuen kostenlosen Newsletter, die Sie monatlich mit wichtigen Informationen versorgen und Sie somit auf dem aktuellen Stand halten.

Melden Sie sich an und profitieren Sie regelmäßig von aktuellem Fachwissen. So sind Sie immer auf dem neuesten Stand.

Hinweis

Melden Sie sich einfach über die Website an:

www.stbverband-koeln.de ,

dort „Service“/„Info-Newsletter“.

Hier finden Sie auch ein Probeexemplar der neuen Info-Newsletter.



Steuerberater-Verband e.V. Köln
Von-der-Wettern-Straße 17 · 51149 Köln
per Telefax: 02203 993099

Kontaktdaten

Vor- und Nachname

Name der Kanzlei

Straße/Nr.

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Newsletter

Lohnsteuer-Info

Einkommensteuer-Info

Der Steuerberater-Verband e.V. Köln verarbeitet Ihre Daten zu Ihrer Betreuung im Rahmen der Mitgliedschaft, ggf. auch unter Einsatz von Dienstleistern. Darüber hinaus erhalten Sie von uns (Fach-)Informationen und Ankündigungen von Veranstaltungen, die der Verband selbst oder dessen Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht durchführen. Der Verwendung Ihrer Daten zu Werbezwecken können Sie jederzeit unter datenschutz@stbverband-koeln.de widersprechen. Weitere Hinweise zum Datenschutz erhalten Sie unter www.stbverband-koeln.de/menu_aktuelles/content/koeln/datenschutz.htm.

Datum/Unterschrift

Unterschrift

PRAKTIKER-SEMINARE 09 | 2021 – 06 | 2022



ANMELDEN IST GANZ EINFACH

akademie-praktiker.de 

Wir bieten Ihnen mit dieser Seminarreihe erstmals drei Pakete an, über die Sie Ihre eigenen Vorlieben bei uns einbuchen können.

 Für Mitglieder des Steuerberater-Verbandes e.V. Köln, die nach dem 01.07.2019 zugelassen wurden, ermäßigen sich die Gebühren pro Paket jeweils um 150,00 €



Paket **DIGITAL**

Dieses Paket umfasst die zeit- und ortsunabhängige Nutzung des ONLINE-MODULS sowie ein Live-Termin pro Monat.

650,00 €

* 500,00 €



Paket **LOKAL**

Dieses Paket umfasst zehn klassische Präsenztermine an Ihrem Lieblingsort in unserem Verbandsbezirk.

850,00 €

* 700,00 €



Paket **PREMIUM**

Dieses Paket umfasst das Leistungsspektrum der Praktiker DIGITAL und LOKAL und bietet somit die gesamte Bandbreite. Sie können so flexibel jeden Monat entscheiden, ob Sie online oder vor Ort teilnehmen.

950,00 €

* 800,00 €